

أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية

إعداد

عمار علي ابراهيم يوسف

المشرف

الأستاذ الدكتور حسام الدين مصطفى خداش

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

عمادة البحث العلمي والدرسات العليا في الجامعة الهاشمية

الزرقاء – الاردن

2013/12/11

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها: "**أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية**".

بتاريخ: 2013/12/11.

أعضـــــــــــــاء لجنة المناقشة	التوقيـــــــــع
أ.د حسام الدين مصطفى خداش، مشرفاً و رئيساً أستاذ، نظرية محاسبية الجامعة الهاشمية	....
أ.د وليد زكريا صيام، عضواً أستاذ، محاسبة ادارية الجامعة الهاشمية	....
د.ابراهيم محمود منصور ، عضواً أستاذ مشارك، نظم معلومات محاسبية الجامعة الهاشمية	....
د.سوزان رسمي عبد، عضواً خارجياً أستاذ مساعد، محاسبة مالية	....

شكر وتقديـر

أتوجّه بالشكر الجزيل إلى الجامعة الهاشمية

كما أتوجه بالشكر لأعضاء الهيئة التدريسية الأفاضل في قسم المحاسبة

وأقدم شكري وامتناني لأعضاء لجنة المناقشة الأفاضل على ما أتاحوه من وقت وما بذلوه من مجهود

لمناقشة هذه الرسالة

وأخصّ بكلّ الشكر والتقدير المربي الفاضل

الأستاذ الدكتور حسام الدين مصطفى خداش

على كل ما قدّمه من جهد وإرشاد وتوجيه في مرحلة إعداد هذه الدراسة

الإهـداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى عائلتي

على مؤازرتهم ..

ودعمهم ..

وتشجيعهم ..

والذي بهم بعد فضل الله عز وجل أستطعت تحقيق ما حققته

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

الملخص

أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية

إعداد

عمار علي ابراهيم يوسف

المشرف

الأستاذ الدكتور حسام الدين مصطفى خداش

هدفت الدراسة إلى بيان آثار ومعوقات استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في البيئة الصناعية الحديثة وذلك من وجهة نظر المديرين في المستويات الإدارية العليا والوسطى في هذه الشركات. وقامت الدراسة بتبني عدد من المؤشرات الاحصائية كالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وتحليل التباين الأحادي One Way ANOVA.

وتكونت عينة الدراسة من (91) موظفاً وموظفة موزعين على (10) شركات صناعية أردنية تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، وقام الباحث بتطوير أداة للدراسة من (31) فقرة موزعة على قسمين: القسم الأول يتناول آثار تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية ويتكون من (20) فقرة موزعة على (4) أربعة

أبعاد. والقسم الثاني يتناول معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية ويتكون من (11) فقرة.

وأظهرت نتائج الدراسة وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية، كما أظهرت النتائج وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على كل من قرارات التسعير، وقرارات التوقف عن إنتاج منتج، وقرارات المزيج البيعي وقرارات إعادة تصميم العمليات. كما أظهرت نتائج الدراسة أن هناك معوقات لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية. كذلك أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغيرات حجم الشركة، وطبيعة عمل الشركة، وتعدد منتجات الشركة.

وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها: ضرورة الاهتمام بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القطاعات الصناعية الأردنية، نظراً لما أظهرته نتائج الدراسة من أثر ايجابي لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

مدخل:

أدت عملية التطور في أنظمة التكاليف وتخصيص التكاليف غير المباشرة إلى ظهور نظام تكاليف الأنشطة Activity-Based Costing (ABC) باعتباره نظاماً أو نموذجاً يمثل تطورًا ملموساً لتخصيص التكاليف غير المباشرة، وطريقاً للتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات. ويعزى الفضل في ظهور هذا النموذج إلى الدراسات التي قام بها (Cooper & Kaplan, 1987) حول استخدام النظام الجديد المسمى بنظام (ABC)، ومنذ ذلك الوقت بدأت الشركات الصناعية الأمريكية في تطبيق هذا النظام لما له من مزايا عديدة في تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات، وعملية التسعير، وتقويم الأداء، بالإضافة لما يحققه من الرقابة على التكاليف، وتخصيص لهذه التكاليف بصورة أكثر دقة ومساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة (النشار، 2004).

ولقد ظهر نظام (ABC) مكملاً لنظام التكاليف التقليدي، وذلك بسبب قصور الأخير في توفير معلومات تكلفة دقيقة وتحقيق رقابة فاعلة على التكاليف غير المباشرة في الشركات الصناعية.

كما يرى (Krishnan, 2006, 31) أن تطبيق نظام (ABC) سيؤدي إلى إنتاج المنتج أو الخدمة بأقل التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة (cost drivers) بشكل أكثر دقة، وبالتالي

استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة والإبقاء على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.

كما أن نظام (ABC) يعد ضرورياً للتتبع الدقيق للتكاليف غير المباشرة إلى أهداف التكلفة، وبالتالي المحاسبة الدقيقة للتكاليف على مستوى المنتج وكميته، وتعقيد العملية الإنتاجية، وتنوع بيئات العمل، وخصوصية هذا المنتج . كما أنه يمكن استخدام نظام (ABC) لدعم تحسين العملية الإنتاجية، واتخاذ القرارات الإدارية في المنشأة (درغام، 2007).

ونظراً لهذه المزايا التي يمكن أن يحدثها هذا النظام للشركات المطبقة له، جاءت هذه الدراسة لتقييم أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية، بأبعاد القرار المختلفة. إضافةً إلى المعوقات التي تمنع من تمكين الشركات الأردنية من تبني هذا النظام.

مشكلة الدراسة وأسئلتها:

تشكل البيانات المحاسبية القاعدة الاساسية التي تحتاج اليها الإدارات لرفع كفاءتها في اتخاذ القرارات الإدارية المثلى، وتوفير قياس سليم على درجة كبيرة من المصداقية والدقة للتكاليف كي لا يكون هناك تضليل في البيانات والمعلومات، خصوصاً مع التطور التكنولوجي وزيادة حدة المنافسة في البيئة الصناعية الحديثة، ونظراً لكون إدارات الشركات الصناعية الاردنية المعتمدة على الأنظمة التكاليفية التقليدية لاحتساب تكلفة المنتجات لازالت تعاني من قصور، وذلك لعدم الدقة في التخصيص

والتوزيع للتكاليف الإضافية على المنتجات حيث تعتمد في توزيعها على الحجم، وبالتالي يؤدي ذلك إلى عدم الدقة في التخصيص كونه يعتمد على معدلات تحميل مبنية على الحجم، لذا كان السعي وراء إيجاد نظام تكاليفي يتلاءم والبيئة الصناعية الحديثة، والمتمثل في نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، والذي يعد أكثر دقة في احتساب تكلفة المنتجات كونه يقوم على اعتبار أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وأن المنتج أو الخدمة يستهلك تلك الأنشطة.

كما أن تطبيق نظام محاسبة تكاليف الانشطة فتح آفاقاً واسعة لتطوير العملية الإدارية وزيادة فعاليتها، وذلك من خلال تحليل الأنشطة وتحديد تكليفها ومن ثم وفر الأساس لإدارة المؤسسة بمستوياتها المختلفة لتقييم تلك الانشطة.

وعلى الرغم من ذلك إلا أن الشركات الصناعية الاردنية اعتبرت أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليه الذي يعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب – النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة، وإن تطبيق تكاليف الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهداً كثيراً وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه، لذا فإن الغرض من الدراسة الحالية هو تقييم أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية، لخلق حالة من التحفيز لهذه الشركات على تجاوز حالة التردد في تبني هذا النظام. وبناءً عليه، تتمثل مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات الآتية:

1. ما أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية؟
2. ما معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية؟
3. هل توجد فروق في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تعزى لمتغيرات (حجم الشركة، وطبيعة عملها، وتعدد منتجاتها).

أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من كونها تتناول القطاع الصناعي الأردني الذ ي يعد أحد دعائم الاقتصاد الوطني الأردني، لما لهذا القطاع من دور في رفد الاقتصاد المحلي مالياً. كما تتضح أهمية الدراسة كونها تتناول نظام تكاليف يسمى (ABC) والمتعلق بتخصيص التكاليف غير المباشرة التي تُعد عملية تخصيصها مشكلة في حساب تكلفة المنتج. كما تكمن أهمية الدراسة في تقييم آثار تطبيق ومعوقات نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية، حيث اتضح للباحث بأن (10) شركات أردنية فقط من أصل (73) شركة صناعية مساهمة عامة هي التي تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) ما يستدعي تسليط الضوء على هذا الأمر لتقييم أثر تطبيق هذا النظام في القطاع الصناعي الأردني، ما يساهم بدوره في نهضة هذا القطاع وتطوره ومواكبته للتحديات والتنافسية.

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

دراسة وتحليل الخطوات العملية التي استخدمت فعلاً في تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المنشات الصناعية مدار الدراسة.

1. دراسة وتحليل أثر استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الاردنية على القرارات الادارية.
2. تقييم آثار ومعوقات تطبيق نظام ABC القائم في الشركات الصناعية الاردنية وأثره في القرارات الإدارية في تلك الشركات.

فرضيات الدراسة:

تمحورت الدراسة حول الفرضيات الآتية:

الفرضية الرئيسة الأولى:

هناك أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية.

وتفرعت عنها الفرضيات الفرعية الآتية:

- الفرضية الفرعية الأولى: هناك أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات التسعير في الشركات الصناعية الاردنية.
- الفرضية الفرعية الثانية: هناك أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات التوقف عن إنتاج منتج في الشركات الصناعية الاردنية.
- الفرضية الفرعية الثالثة: هناك أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات المزيج البيعي في الشركات الصناعية الاردنية.
- الفرضية الفرعية الرابعة: هناك أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات إعادة تصميم العمليات في الشركات الصناعية الاردنية.

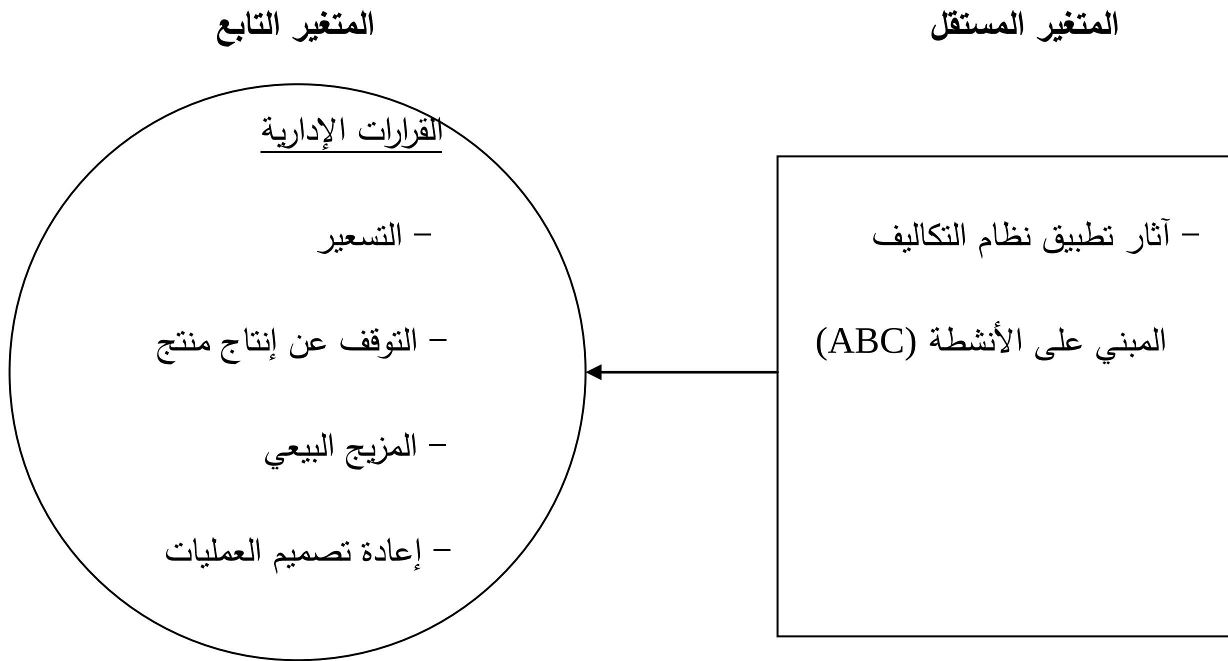
الفرضية الرئيسة الثانية:

هناك معوقات في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية.

الفرضية الرئيسة الثالثة:

هناك فروق ذات دلالة احصائية في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تعزى لمتغيرات (حجم الشركة، وطبيعة عملها، وتعدد منتجاتها).

أنموذج الدراسة:



شكل رقم (1)

أنموذج الدراسة

* الأنموذج من إعداد الباحث

مصطلحات الدراسة:

نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC): هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجمعات للتكلفة (Cost Pools)، ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات أو موجهات مبنية على العلاقة السببية (Horngren, et al., 2005, p. 131).

التسعير: ويتم اتخاذ قرارات التسعير من خلال القياس الدقيق لتكلفة المنتج ثم يتم بعد ذلك تحديد مقدار العجز المخطط أو الأرباح المخططة التي تضاف إلى التكلفة للوصول إلى السعر.

التوقف عن إنتاج منتج: ويتم اتخاذ قرارات التوقف عن إنتاج منتج من خلال فهم الإدارة للتكلفة الاستراتيجية لهذا المنتج وتقييم بدائل عنه ذات تكلفة منخفضة.

المزيج البيعي: ويتم اتخاذ قرارات المزيج البيعي من خلال تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء، حيث يساعد هذا النظام على فهم أفضل للطريقة التي تتولد بها الأرباح وبالتالي تستطيع الإدارة الإستفادة من هذا الفهم من خلال التخلص من المنتجات أو العملاء الأقل ربحية.

إعادة تصميم العمليات: ويتم اتخاذ قرارات إعادة تصميم العمليات من خلال استحداث أو إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة في المنشأة.

القرارات الإدارية: القرارات التي تتخذ من قبل إدارة المنظمة بغية تحقيق أهداف المنظمة المنشودة، والاختيار من بين البدائل المتاحة (البحيصي، 2006).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

يتناول هذا الفصل استعراضاً لمتغيرات الدراسة من خلال استعراض الدراسات السابقة والأدب النظري الذي تناول هذا الموضوع، إضافة إلى عرض للدراسات السابقة العربية والأجنبية ذات العلاقة بالدراسة، وعلى النحو الآتي:

المقدمة:

يتمثل الهدف الأول لأي نظام تكاليف في توفير المعلومات التي تمكن من قياس أو تحديد تكلفة ما وذلك الشئ قد يكون منتجا نهائيا أو منتجا وسيطا أو وحدة تنظيمية (قسم أو إدارة) أو مجموعة أنشطة. ويتم الربط بين الشئ موضوع التكلفة، ويقصد بذلك الشئ هو موضع التكلفة والذي من اجله أقيمت التكلفة "عناصر التكلفة " وبين التكاليف وعملية التكاليف هذه يطلق عليها اصطلاح "تحميل التكاليف" وهى الهدف الأساسي من كافة تحليلات ودراسة التكلفة. وتختلف النظم التي تستخدم في تحليل التكاليف حسب عدد وطبيعة وعناصر التكاليف (ارشيدات، 2005).

ومن الناحية العملية فإن التوسع في تجميع وتحليل البيانات وكذلك التوسع في دقة التحليل، يؤدى إلى زيادة تكلفة إنشاء وتشغيل نظام التكاليف (الجنابي، 2010). وقد تزيد تكلفة الإمداد المستمر بالمعلومات عن العائد الاقتصادي المتوقع منها تبعا لنظم التكاليف المتبعة في كل منشأة على حده.

ويتميز كل مدخل أو نظام من نظم التكاليف المختلفة بخصائصه التي تميزه، ولكل مدخل أيضا عيوبه، ومن هذه المداخل المدخل التقليدي للتكاليف (خضر، 2005).

ويرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المُنتج النهائي. حيث أنه خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين خضع علم المحاسبة وخاصة محاسبة التكاليف لتغيرات جذرية نتيجة الدخول في عصر تكنولوجيا المعلومات التي استدعت تكوين نظرية محاسبية تناسب تلك الظروف المتغيرة، فحدثت ثورة في تطبيقات وممارسات إدارة التكلفة، فلقد نشأت محاسبة تكاليف الأنشطة كبديل لأنشطة التكاليف المعيارية التقليدية التي استمرَّت طويلاً دون أية تغييرات جوهرية. وقد تكاملت محاسبة تكاليف الأنشطة مع التقنيات الأخرى لإدارة التكلفة، مثل: (الخالد، 2002)

1. تكلفة التحسين والتطوير المستمر
2. التكلفة المستهدفة
3. تخفيض التكلفة من خلال سلسلة القيمة.
4. إستراتيجية الإنتاج بدون عيوب
5. نظام الشراء والإنتاج في الوقت المناسب
6. تكاليف دورة حياة المُنتَج.

7. تكلفة الجودة الشاملة.

حيث يقصد بالنشاط أنه: عمل منجز ضمن المنظمة، أو مجموعة إجراءات منجزة ضمن المنظمة.

أنواع الأنشطة:

يجب أولا التفرقة بين أنواع عدة من الأنشطة: (القباني، 2005، 304)

أولاً: أنشطة تتعلق بعمليات ومرافق التصنيع والتجارة العامة

ومن هذه الأنشطة الصيانة، وإضاءة المصنع والمحال التجارية والتدفئة والكهرباء والمياه والمصاريف الإدارية المختلفة، إن جميع هذه الأنشطة ضرورية لاستكمال عملية التصنيع والتجارة ومؤازرتها وهي عامة، وتشترك في الاستفادة منها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها، وطبقا لمفهوم التكلفة على أساس الأنشطة، فانه لا يتم ربط تكاليف هذه الأنشطة بالمنتجات باستخدام مفهوم مسببات التكلفة، وذلك لصعوبة ربط هذا النوع من الأنشطة بشكل مباشر بهدف التكلفة لا "الوحدة المنتجة، المجموعة" بل تتم معالجتها على اعتبار أنها تكاليف عامة لجميع المنتجات وبالتالي يتم حسمها كمبلغ إجمالي من قائمة الدخل لجميع خطوط الإنتاج كتكاليف فترة، أو يتم توزيعها بطريقة عشوائية.

ثانياً: أنشطة ترتبط بالإنتاج بشكل عام

ومنها على سبيل المثال تحضير وتنفيذ إشعارات الأوامر الهندسية، ووضع مواصفات المنتج، وتحضير التصميم للمنتج، وتنفيذ أساليب الاختبار لكل منتج، وتزداد تكاليف هذه الأنشطة بزيادة عدد

المنتجات المختلفة وتفرع الشركة، فكلما كان هناك توزيع في المنتجات كلما ازدادت أنشطة تحضير التصاميم أو أوامر التغيير الهندسية وهكذا، ويستخدم عادة عدة إشعارات "أوامر" التغيير الهندسية على سبيل المثال كأساس لربط هذه التكاليف بالمنتجات.

ثالثاً: أنشطة تختص بمجموعة أو رزمة من الوحدات

مثل نشاطات تجهيز وتحضير الآلات، وبرمجة الإنتاج، والمبيعات، وإعداد أوامر الشراء والفحص الأولي للمنتجات، وتعتبر تكلفة هذه النشاطات مشتركة "ثابتة" لجميع الوحدات ضمن المجموعة، فكلما زاد عدد المجموعات المنتجة زاد عدد مرات إعداد وتجهيز الآلات وحركة المواد، وعدد مرات الفحوصات (حلس، 2007).

رابعاً: أنشطة مرتبطة بالوحدات المنتجة مباشرة

وتحدث هذه الأنشطة عند تصنيع كل وحدة ويتناسب تناسبا طرديا مع حجم إنتاج هذه الوحدات وتشمل هذه المجموعة المواد المباشرة والأجور المباشرة، فإذا زاد الإنتاج مثلا بنسبة 5% فإن استخدام المواد المباشرة والعمالة المباشرة سوف يزداد بنفس النسبة ويتم ربط تكاليف هذه الأنشطة مع الوحدات المنتجة بشكل سهل ومباشر استنادا الى استخدام أو استهلاك الوحدة المنتجة من هذه الأنشطة (درغام، 2007).

كما أن أغراض التكلفة، أخذت تتوسع النظرة إليها على أنها تتضمن كلاً من المنتجات والخدمات والزبائن وقنوات التوزيع ومناطق التسويق وغيرها، وعلى هذا فإن نظام تكاليف الأنشطة

يتعامل مع التكاليف غير المباشرة من خلال إعداد مجموعات لهذه التكاليف حسب الأنشطة المختلفة التي تحدث بها هذه التكاليف. أي أنه يتم استخدام هذه التكاليف بالمنتجات كأساس لتحديد التكاليف الخاصة بكل مجموعة، ثم يتم ربط هذه التكاليف بالمُنتَجات من خلال مُسبِّبَات التكلفة.

من هنا يتضح أن الفكرة الأساسية فى نظام محاسبة تكلفة الأنشطة تقوم على التخلي عن مفهوم مراكز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف الغير متجانسة والتعامل المباشر مع السبب الحقيقي والفعلي لكل عنصر تكلفه وهو النشاط المعين. فمن البديهي أن التكلفة لا يمكن أن تنصب على الأقسام او المراكز الإنتاجية او ولكن تنصب على السبب المباشر فى حدوث التكلفة وهو الحدث والنشاط والذي بدونه لا تنشأ التكلفة أصلاً (الذهبي والغبان، 2007، 230).

وهناك حقائق يقوم عليها مدخل التكلفة على اساس الانشطة: (آغا، 2006، 21)

1. أن تأدية الانشطة هو الذى يسبب استهلاك الموارد وان الخدمات والمنتجات تستهلك الانشطة والنشاط هو كل إجراء عملية ما.
2. انه إذا كان نظام التكاليف التقليدى يتبنى مفهوم أن تكاليف الانتاج تتغير طرديا مع حجم الانتاج فهذا يسري فقط بالنسبة للانشطة التي تجرى على وحدات الانتاج بذاتها اي تستفيد منها كل وحدة إنتاج بشكل مباشر.

ولكن بالإضافة إلى ذلك فان هناك عناصر تكاليف ترتبط بأنشطة ليس لها علاقة بوحدات الانتاج وان تلك الأعمال او الانشطة تؤدى الى أحداث التكاليف هي المسبب الرئيسي للتكلفة ومن هنا

فلقد تبنى نظام محاسبة التكاليف نظاما مختلفا لتصنيف مسببات التكلفة وهو ما يطلق عليه هيكل او مستويات او مسببات التكلفة . حيث تصنف مسببات التكلفة من حيث سلوكها (متغير وثابت) الى أربعة مستويات: (الطرية، 2006، 9)

- مستوى وحدة الانتاج .
- مستوى الدفعة او المجموعة او حزمة وحدات الانتاج.
- مستوى المنتج.
- مستوى المؤسسة.

أبعاد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

على الرغم من أن نظام محاسبة تكاليف الانشطة يهدف الى توفير قياس دقيق للتكاليف فان تطبيق هذا النظام أدى الى توفير قدر من المعلومات أدت الى فتح أفاق واسعة لتطوير العملية الإدارية وزيادة فعاليتها وذلك من خلال تحليل الانشطة وتحديد تكليفها ومن ثم وفر لأساس لإدارة المؤسسة بمستوياتها المختلفة لتقييم تلك الانشطة، حيث يقصد هنا بتقييم الانشطة تحليل الانشطة وتحديد تكلفتها ومقارنة تلك التكاليف بالعائد منها سواء كان ذلك فى العائد فى صورة نواتج مالية منظورة فى الأجل القصير او كان فى شكل تدعيم المركز التنافسي فى الأجل الطويل وتتجسد فاعلية هذا التقييم في: (Drury, 2005, p. 81)

- استبعاد الانشطة التي لا تضيف أي قيمة او تخفيضها الى أدنى مستوى ممكن.

- استكشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر فى العمليات والمجالات القائمة
- تدعيم التحليل الاستراتيجي وتقييم مراحل الانتاج التي تتعامل معها المؤسسة وإضافة او إسقاط إحدى الحلقات او المراحل التى تؤدى الي تخفيض الربح فى الأجل القصير او الطويل او تحسين هذه المراحل ، وذلك ابتداء من المواد الخام وحتى المستهلك النهائي.

إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM:

لموضوع إدارة التكلفة أهمية واضحة يمكن تحديدها بالآتي: (كندوري، 2006، 28)

1. توفير المعلومات التي يحتاجها المديرين لإدارة المنظمة بكفاءة سواء كانت تلك المعلومات مالية عن الكلف والإيرادات، ام غير مالية حول الإنتاجية والنوعية.
2. قياس كلفة الموارد المستهلكة في انجاز أنشطة المنظمة الأساسية وتحديد فاعلية وكفاءة الأنشطة القائمة وتحديد وتقويم الأنشطة الجديدة والتي بها يمكن تصور إستراتيجية المنظمة وتحسين أدائها مستقبلياً.
3. تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل والى جانب تحسين النوعية والرضا للزبائن والتوقيت الملائم للمعلومات من اجل المساعدة في اتخاذ القرارات القصيرة والطويلة الأجل.

نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC):

إن نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC) هو نظام بديل ناشئ للتكلفة، يعالج معظم المشاكل وأوجه القصور في نظام (ABC) (Terungwa, 2012)، حيث يشير (الرشيدي، 2009) إلى أن ظهور نظام الزمن الأمثل للتكلفة المتكامل مع نظام التكلفة على أساس الأنشطة أدى إلى التغلب على العيوب والانتقادات الموجهة لنظام تكاليف الأنشطة (ABC) ويضيف أن نظام (TDABC) يعتبر أقل تكلفة وأكثر سرعة في التطبيق العملي، وأسهل في الاستخدام، كما أنه يساعد في تحديد معدلات دوران التكلفة على أساس القدرة الفعلية لإمداد الموارد.

وأكد (Atkinson et. al., 2004) أن السبب الرئيس لنشأة هذا النظام (TDABC) يعود إلى عدول الكثير من الشركات عن نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) بسبب المشاكل الناجمة عن تطبيقه، وترى (عبد الحليم، 2010) أن هذا النظام يرتكز على مرحلتين هما:

- المرحلة الأولى وهي تحديد القدرة الفعلية للموارد وتكلفة كل منها، كأساس لحساب التكلفة تجنبًا للمبالغات في التكلفة نتيجة تحميل الطاقة غير المستغلة.
- المرحلة الثانية تقدير الزمن اللازم لتأدية كل نشاط، أي أن نظام (TDABC) يعتمد على تقدير الوقت المطلوب لكل عملية او حدث من عمليات النشاط الواحد بناءً على الخصائص المتعددة للنشاط (مسببات الوقت)، حيث يتطلب هذا النظام تحديد معدل تكلفة الوحدة من الموارد المتاحة، وتحديد الوقت المطلوب لأداء النشاط من خلال معادلات الوقت (سيد، 2009).

ويرى (Kapaln & Anderson, 2007) بأنه على أي وحدة قبل تطبيق النظام الجديد (TDABC) الأخذ في الاعتبار سؤالين رئيسين، هما: ما هو مقدار تكلفة توفير طاقة الموارد لكل عملية في الوحدة؟ وما هو مقدار الوقت المطلوب لتنفيذ معاملة أو نشاط؟

خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC):

تتمثل خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) في ستة خطوات (Kaplan & Anderson, 2004, 2007؛ Bruggeman et al., 2005).

1. تحديد المجموعات المختلفة من الموارد التي تنفذ التكلفة.
2. تقدير تكلفة كل مجموعة من الموارد.
3. تحديد وقت الطاقة العملية لكل مجموعة من مجموعة الموارد (ساعات العمل المتاحة).
4. حساب تكلفة الوحدة لكل مجموعة وذلك بقسمة إجمالي تكاليف الموارد على حجم الطاقة العملية.
5. تحديد الوقت المطلوب لكل حدث من أحداث النشاط بناءً على مسببات الوقت باستخدام معادلات الوقت.
6. حساب التكلفة الكلية لموضوع القياس (الهدف)، وذلك بضرب تكلفة الوحدة في الوقت المطلوب.

مسببات ومحركات التكلفة:

عرف (Kaplan, et, al., 2012) محرك التكلفة بأنه ذلك النشاط او المتغير الذي يسبب التكلفة، أما (Horngren, et. al., 2012) فيرى أن محرك التكلفة هو العامل الرئيس المتسبب في الزيادة أو النقصان في التكلفة حسب استخدامه، بينما عرّف (Horngren, et. al., 2006) مسببات التكلفة بأنها العوامل المؤثرة على التكلفة، وأي تغير فيها سوف ينعكس على التكلفة الكمية لوحدة القياس، وتناول (Neumann, et. al., 2004) مسبب التكلفة على أنه أداة الربط الأولى لنظام التكلفة على أساس النشاط، وذلك للربط بين الموارد المستهلكة والأنشطة، حيث إنه عملية تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المحددة، وافترض (Barfield, et. al., 2003) أن مسبب التكلفة به عنصر للتنبؤ بالعلاقة بين السبب والنتيجة، كما عرف (Fernie, et. Al., 2001) المسبب بأنه وحدة النشاط التي تسبب التكلفة.

وتعتبر مسببات الوقت Time Drivers متغيرات أو خصائص تحدد الوقت المطلوب للقيام بنشاط ما، وتأخذ المتغيرات المسببة للوقت ثلاثة أشكال كما يلي (سيد، 2009):

- الشكل الأول: وهو متغير مسبب لوقت المستمر مثل الوزن والمسافة بالكيلومتر.
- الشكل الثاني: وهو متغير مسبب للوقت المنفصل مثل عدد الأوامر، وعدد خطوط الإنتاج، وعدد شيكات الائتمان، وعدد فواتير الدفع.

– الشكل الثالث: وهو متغير مسبب للوقت في شكل مؤشرات أو متغيرات وهمية تأخذ صورة صفر أو واحد مثل نوع العميل(قديم، جديد)، ونوع الأمر(عادى، عاجل)، وخصائص استلام الأمر (بالبريد الالكتروني، بالفاكس).

وتمتاز مسببات الوقت كأحد العناصر الأساسية في نظام التكلفة على أساس النشاط الموجة بالوقت (TDABC) بكثرة المتغيرات المسببة للوقت في النموذج الواحد لمعادلة الوقت.

مزايا تطبيق نظام TDABC:

من خلال تحليل نظام TDABC يمكن الكشف عن المزايا التالية (الرشيدي، 2009؛ سيد، 2009؛ Kaplan & Anderson, 2004؛Bruggeman, et. Al., 2005,).

1. تخفيض عدد الأنشطة المستخدمة.
2. يقدم نظام (TDABC) تقديراً أكثر دقة للتكلفة من نظام (ABC) حيث يعتمد الفحص العملي للزمن المطلوب للتشغيل وبيانات العمليات بصرف النظر عن الزمن الذي يستغرقه أو يستنفذه العاملون للقيام بأعمالهم.
3. سهولة التطوير والدقة في تقدير التكلفة والعمليات المختلفة.
4. يتميز هذا النظام بالصلاحية والاستمرار.
5. يوفر هذا النظام معلومات واضحة في أثناء التشغيل أو بعد الانتهاء من العمل.
6. سهل وسريع في التطبيق العملي.

7. سهولة في التحديث، وسرعة في التطوير، وبأقل التكاليف.

8. يستخدم بسهولة خاصة مع الأوامر والعمليات والعملاء والموارد التي تتمتع بنفس الخصائص.

9. يساعد على تحديد التوقعات المستقبلية الخاصة بطلبات الموارد على أساس عدد الأوامر المتوقعة.

10. يساعد في تحقيق الفعالية في أداء العمليات واستخدام الطاقة.

11. إزالة الصعوبات التي ينطوي عليها تنفيذ وصيانة نموذج ABC، خاصة في الشركات الكبيرة، فعلى سبيل المثال، لم يعد من الضروري إجراء مسح منتظم لتحديد توزيع أوقات العمل للعاملين بين الأنشطة العديدة في القسم (العملية).

12. تقدير الطاقة العملية للموارد المخصصة وتكاليفها التي لم تخصص على الأنشطة، وبالتالي على المنتجات والزبائن، ولكنها تشكل بندًا منفصلًا يؤثر على النتائج المالية للفترة.

13. تحتوي على نشاطات غير معيارية في حساب التكلفة (في مرحلة "طور" حساب وحدة مرات (أوقات) لاستهلاك الطاقة العملية).

14. سهولة تحديث نظام (TDABC) في حالة التغيرات في الظروف التشغيلية (مثل زيادة عدد النشاطات)، ومن السهل أيضًا تحديث معدلات محركات تكلفة النشاط على اعتبار أن التغيرات في معدلات محركات التكلفة تحدث بسبب عاملين (Kaplan & Anderson, 2004):

أ. التغييرات في الأنشطة (معدلات الأجور) للموارد المتاحة والتي تؤثر على وحدة التكلفة لطاقة الموارد العملية.

ب. التغييرات في كفاءة النشاط كنتيجة للتحسين المستمر، وإعادة هندسة العمليات، وتكنولوجيا إنتاجية جديدة، أو اتباع إجراء أفضل في تأدية النشاط.

15. يعمل على تحويل انتباه الإدارة للاهتمام بحساب الأرباح وقيمة الأسهم أكثر من كونه نظامًا يهتم بتقنيات المحاسبة أو الإجراءات المحاسبية المتعددة والمتنوعة التي تستهلك الكثير من الوقت والجهد (الرشيدي، 2009).

16. يساعد الشركات في تقدير موارد الطلب لكل من: العملية، والمنتج، والخدمة، والزبون مع الأخذ في الحسبان الوقت المطلوب لإنجاز الأنشطة وتكلفة طاقة وحدة الزمن (Gremco & Gramco, 2007؛ Adkins, 2008).

الانتقادات الموجهة لنظام (TDABC)

على الرغم من المميزات التي يتمتع بها نظام (TDABC) لم يمنع ذلك من ظهور أصوات معارضة لاعتبار هذا النظام حلًا مثاليًا لمشكلة تخصيص التكاليف، مثل (Gervais et. al., 2009) الذي يعتقد أن:

1. مشكلة تكلفة الطاقة العاطلة والمؤكد عليها في مفهوم TDABC ليست اكتشافًا حديثًا، حيث إن هذه القضية نوقشت في الأدبيات والدراسات منذ بداية القرن العشرين، واليوم تكاليف الطاقة

العاطلة تستبعد من تكاليف الإنتاج، حيث تعد لأغراض التقارير المالية توافقاً مع معايير التقارير المالية الدولية"IFRS" وقوانين المحاسبة المالية في العديد من الدول.

2. يوجد مشاكل في قياس الوقت خصوصًا لأنشطة الخدمة في النموذج المبنى على الوقت، بسبب أن أوقات نشاط الخدمة غير منتظمة وغير ثابتة، وقد تتضخم مشكلة القياس عندما يؤخذ الوقت المعلن في الحسبان، فربما يحدث هذا تشوهاً في حساب التكلفة بموجب (TDABC).

ويرى (Coners & von der Hardt, 2004) أنه ولتنفيذ نظام (TDABC) بنجاح واستخدام المعلومات الناتجة من النظام بفعالية، فمن الضرورة تكامله مع نظم تزويد البيانات التشغيلية الأخرى كنظام تخطيط موارد الشركة (Enterprise Resources Planning "ERP")، ونظام إدارة علاقات الزبائن (Customers Relation Management " CRM ")، حيث إن تطبيق (TDABC) في الشركات التي لا تمتلك نظم معلومات متكاملة ومخزن بيانات، ربما تواجه مشاكل في النظام، حيث لا يكون النظام كفئًا وفعالًا.

الدراسات السابقة:

يتناول هذا الجزء عرضاً للدراسات السابقة باللغتين العربية والانجليزية، وتم ترتيبها تنازلياً من الأقدم إلى الأحدث، وعلى النحو الآتي:

أولاً: الدراسات باللغة العربية

دراسة هديب (2011) بعنوان: "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي: التطبيق ونموذج مقترح للقياس".

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية، وذلك من خلال بناء نموذج مقترح للقياس، وبيان العلاقة بين تطبيق هذا النظام والأداء المالي لهذه المنشآت، وتكونت عينة الدراسة من (16) شركة صناعية مساهمة عامة. واظهرت نتائج الدراسة أن (10) شركات من إجمالي عينة الدراسة البالغ (16) شركة تطبق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، كما أظهرت نتائج الدراسة أن (40%) من هذه الشركات أظهرت وجود علاقة ايجابية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وبين تحسين الأداء المالي، كما أظهرت النتائج عدم وجود علاقة ايجابية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنسطة وتحسين الأداء المالي لثلاث شركات. وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها ضرورة إجراء تحولات جذرية لأوضاع الشركات لتتمكن من استيعاب التغييرات التكنولوجية والتنظيمية المتجددة.

دراسة الجنابي (2010) بعنوان: "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال".

هدفت الدراسة إلى عرض تقنيات إدارة التكلفة باعتبارها مستجدات في محاسبة التكاليف وبيان مدى التكامل والترابط بين تلك التقنيات وأثره في خدمة الشركات الصناعية الحديثة، وتكونت عينة الدراسة من (35) مصنعاً حديثاً في العراق من المصانع التي تتبنى التقنيات الحديثة في التصنيع، وتمثل عدد أفراد العينة في (155) فرداً. وأظهرت نتائج الدراسة أن تقنية ABC تقوم على أساس تقسيم المنظمة إلى عدة أنشطة واعتبار أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد ومن ثم المنتجات تستهلك تلك الأنشطة وأن ABC يعتبر مصدراً مهماً للمعلومات لانطلاق تقنية ABM، كما أظهرت النتائج أن ABC تعمل على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، و ABM تعمل على تحديد الأنشطة الضرورية والكفوءة والأنشطة غير الضرورية وغير الكفوءة، كذلك أظهرت النتائج وجود علاقة تكامل وترابط بين التقنيات JIT و B.F.C و TQM، ووجود علاقة تكامل وترابط بين التقنيات ABC و ABM و ABB، ووجود علاقة تكامل وترابط بين التقنيات T.C و V.E و Kaizen، وأخيراً أظهرت نتائج الدراسة أن تقييم الأداء وتحقيق الجودة الشاملة من خلال البيانات المالية وغير المالية تتم من خلال علاقة BSC و TQM. وقدمت الدراسة عدداً من التوصيات أهمها ضرورة تبني القطاع الصناعي العراقي للتكاليف على أساس الأنشطة، وضرورة أن تتفاعل المنظمات مع التطورات والعمل على تطويعها لخدمة مصالحها.

دراسة العناتي (2009) بعنوان: "مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة".

هدفت الدراسة إلى تعرف أنظمة محاسبة التكاليف التي تستخدمها شركات الكهرباء الأردنية، وقياس مدى قدرتها على تحليل تكلفة الوحدة المنتجة (الكيلوواط) وبيان مدى قدرة أنظمة التكاليف المستخدمة حالياً في هذا القطاع للوصول إلى تكاليف دقيقة، وبالتالي المساعدة في اتخاذ قرارات رشيدة، إضافة إلى قياس مدى تطبيق شركات الكهرباء الأردنية لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة. ولتحقيق غايات البحث تم تصميم استبانة وتوزيعها على (36) من المديرين الماليين، ورؤساء أقسام المحاسبة، والمحاسبين في شركات الكهرباء الست. وأظهرت نتائج الدراسة أن ثلاث شركات كهرباء، من أصل ست شركات، تستخدم نظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة، في حين أن الثلاث الأخرى لا تستخدم هذا النظام حالياً لعدة أسباب، أهمها: عدم وجود معرفة ودراية بهذا النظام لدى بعض المعنيين، أو لرضاهم بالنظام الحالي لديهم كذلك أظهرت نتائج الدراسة وجود نظام تكاليف في شركات الكهرباء الأردنية قادر على توفير معلومات عن تكلفة الكيلوواط، وكذلك توفير معلومات ملائمة تساعدهم في اتخاذ قرارات رشيدة.

دراسة عبد الله (2006) بعنوان: "تطوير أداء الشركات الصناعية الأردنية عن طريق تطبيق نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) و (ABM)".

هدفت الدراسة إلى إمكانية قياس تطوير الأداء في الشركات الصناعية الأردنية عن طريق التكامل بين نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) و (ABM)، وتكونت عينة الدراسة من

(500) فرداً موزعين على (45) شركة صناعية أردنية. وأظهرت نتائج الدراسة تحديد الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية لمتطلبات تطبيق خطوات نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC و ABM)، كما أظهرت النتائج انه سيتم تطوير أداء الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية عن طريق التكامل بين نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) و (ABM). وأوصت الدراسة بأهمية التكامل بين نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) و (ABM) لما لهما من انعكاس على أداء القطاع الصناعي الأردني.

دراسة درغام (2007) بعنوان: "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية".

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام تكاليف الأنشطة (ABC) في بيئة الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، وقد اعتمدت الدراسة على استبانة وزعت على مجتمع الدراسة المكون من (51) شركة صناعية بواقع (355) موظفاً وموظفة. وأظهرت نتائج الدراسة أن المقومات الأساسية لتطبيق نظام (ABC) متوفرة لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة، وبالتالي فإن جميع المقومات المقترحة (توجهات الإدارة العليا، وتنوع وتعقيد العملية الإنتاجية، وتوفر أنظمة محاسبية، وتزايد درجة المنافسة، وتنوع الأنشطة المساندة، وإنخفاض قدرة الشركات على تفسير ربحيتها) هي حقيقية وموجودة فعلاً في الواقع العملي، والتي تمثل بنية تحتية لتطبيق نظام (ABC) في تلك الشركات.

دراسة حلس وجربوع (2007) بعنوان: "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية :دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية في غزة".

هدفت الدراسة إلى تحديد مدى أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال اتخاذ القرارات الإدارية، وتحديد أسعار تلك الخدمات في الجامعة الإسلامية بغزة بموضوعية، ودراسة أهم مشكلات قياس التكاليف في مجال الخدمات التعليمية. وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، كما تم الحصول على المعلومات من المصادر الثانوية، وكذلك المصادر الأولية عن طريق الاستبانة، وتكونت عينة الدراسة من (300) فرداً من العاملين في الجامعة الإسلامية في غزة. وأظهرت نتائج الدراسة أن الاهتمام بالتكاليف غير المباشرة في ظل نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يعتبر ضرورة ملحة نظراً لتأثيرها في اتخاذ قرارات تسعير قيمة الساعة المعتمدة للطلبة. وإن توفير سجلات ودفاتر محاسبية تفصيلية دقيقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى المساعدة في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بدقة، وأنه يعد أداة إستراتيجية فعالة وهامة في تطوير أداء الجامعة من خلال الحصول على فهم متعمق لميكانيكية عمل الجامعة واقتصادياتها، واستخدام هذا الفهم في وضع ممارسات مهنية فعالة، وتمكين الجامعة من تحقيق مستوى عالٍ من التنافس. كما تحتاج عملية تطبيق نظام (ABC) وتنفيذه مواجهة العديد من المشكلات الناتجة من التطبيق العملي منها تحديد الأنشطة الخاصة بالجامعة والصعوبات المتعلقة بتحديد مسببات التكلفة.

دراسة ارشيدات (2005) بعنوان: "نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC): نموذج مقترح لصناعة الفوسفات: شركة مناجم الفوسفات الأردنية حالة دراسية".

هدفت هذه الدراسة بشكل أساس اقتراح نظام محاسبة تكاليف مبني على الأنشطة كبديل لنظام محاسبة التكاليف القائم، يتلاءم مع أنشطة شركة مناجم الفوسفات الأردنية . كما هدفت الدراسة إلى استعراض نظام (ABC) من جميع جوانبه، وتكونت عينة الدراسة من (55) فرداً من العاملين في شركة مناجم الفوسفات الأردنية. وأظهرت نتائج الدراسة امكانية تطبيق نظام (ABC) في شركة مناجم الفوسفات إذا ما توفرت مقومات تطبيقه، وهذ ا ينعكس على تحسين القرارات الإدارية خاصةً قرار تسعير المنتجات النهائية، كما أظهرت النتائج أن نظام (ABC) يساعد على توفير العديد من التقارير التحليلية التي لا يستطيع النظام الحالي توفيرها.

دراسة عبد الرحمن (2004) بعنوان: "تقويم أقسام شركة الحديد والصلب في حماة في ظل استخدام نظام تكاليف الأنشطة".

هدفت الدراسة إلى تقييم مؤشرات الأداء المستخدمة في شركة حماة بالجمهورية السورية وبيان قصورها في تقديم أسس موضوعية لتقويم الأداء، وكذلك إمكانية تطبيق نظام تكاليف الأنشطة في شركة الحديد المختاره، كما هدفت الدراسة إلى اقتراح معايير جديدة لتقويم الأداء في ظل تكاليف الأنشطة وتطبيقها في الشركة المذكورة، وتكونت عينة الدراسة من (105) أفراد من الذكور والإناث. وأظهرت نتائج الدراسة أن التكاليف تعد مصدراً هاماً من مصادر المعلومات التي تساعد في إتخاذ العديد من القرارات الادارية

المتمثلة في قرارات التسعير، وتحديد مزيج الإنتاج والزبائن، قياس تكلفة العمليات داخل الشركة وتقويم أدائها، كما أظهرت النتائج أن نظام تكاليف الأنشطة يشكل أداة هامة تساعد الادارة في اكتساب المعلومات التي تفيد في العديد من مجالات اتخاذ القرارات الإدارية وكذلك عمليات تقويم الأداء، كذلك أظهرت النتائج أن تطبيق نظام تكاليف الأنشطة يساهم في بناء معايير جديدة لتقويم الأداء، بحيث تمكن هذه المعايير من رفع القدرة التنافسية للشركة من خلال التخلي عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر الزبون.

ثانياً: الدراسات باللغة الانجليزية

دراسة (Udpa, 2011) بعنوان: "Activity Cost Analysis: A Tool to Cost Medical Services and Improve Quality of Care".

هدفت الدراسة إلى توضيح أثر استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة نتيجة عجز أنظمة التكاليف التقليدية على تحديد كلفة أنشطة الرعاية الصحية بشكل دقيق ووافٍ، وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة (300) شخصاً من العاملين في المستشفيات الخاصة في رومانيا. وأظهرت نتائج الدراسة أن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة يركز على كلف الأنشطة التي تم ممارستها لغايات تقديم هذه الرعاية معتمدًا على ما تستخدمه هذه الأنشطة من الموارد بدلاً من حجم التكرار في ممارسة النشاط ذاته، إذ وعند تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة فإنه لا بد من تحديد الأنشطة الرئيسية التي يتم ممارستها في مجمعات التكلفة، وتحميل المصاريف غير المباشرة لمجمعات التكلفة الخاصة بها عن طريق استخدام

موجه تكلفة أولي، واستخدام موجه تكلفة ثانوي لتوزيع هذه الكلف على أنظمة الرعاية الصحية. وقد أوصت الدراسة بضرورة تزويد المنشأة بمعلومات أكثر دقة فيما يتعلق بتك لفة تقديم الخدمة من تلك التي يمكن استخراجها باستخدام محاسبة التكاليف التقليدية.

دراسة (Grandlich, 2009) بعنوان: "Using Activity – Based Costing In Surgery".

هدفت الدراسة إلى تحديد الاتجاه العام لدى المنشآت الصحية إلى خفض موازنة الانفاق، وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (166) فرداً في المستفشيات الحكومية الألمانية، حيث أظهرت الدراسة أنه ونتيجة للمنافسة الشديدة التي يشهدها قطاع الخدمات الصحية في العصر الحاضر ومحدودية المواردة المتاحة، والإتجاه العام لدى المنشآت إلى خفض موازنة الانفاق لديها دعت الضرورة هذه المنشآت إلى اتخاذ قراراتها بالوقت الملائم لغايات تعظيم ربحيتها، وأظهرت نتائج الدراسة أنه عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات لمعرفة وتحديد كلفة عملية جراحية معينة فإنه لا بد من معرفة الأقسام (مراكز الكلفة) التي لها علاقة بإجراءات العملية الجراحية مثل فحوصات ما قبل الإدخال، والتخدير، ومستهلكات العملية الجراحية، والعناية الحيثية والمواد المستخدمة، ومعرفة الموارد التي سيتم استخدامها مثل الجراحين، والأجهزة، والمعدات، والأدوية. وقد أوصت الدراسة بأهمية إعطاء معلومات مفصلة عن تكاليف الأنشطة داخل المستشفى مما يمكنه من مقارنة نتائج أعماله مع المنافسين.

دراسة (Zaman, 2008) بعنوان: "The Impact of Activity Based Costing on Firm Performance: The Australian Experience".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة على أداء الشركات في القطاع الصناعي الاسترالي، وتكونت عينة الدراسة من (635) موظفاً وموظفة من العاملين في المصانع الاسترالية في مدينة سدني. وأظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يساهم في رفع مستوى أداء الشركات الصناعية الاسترالية، كذلك أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق نظام (ABC) يساهم في تحسين الانتاجية في هذه المصانع.

دراسة (Roy & Goodall, 2005) بعنوان: "A Case for Using Activity-Based Costing as a Normative Model in University Housing".

وهدفت الدراسة إلى استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة كنموذج معياري في الخدمات الاضافية التي تقدمها الجامعات مثل الخدمات الطبية والإسكان الجامعي وإتحاد الطلبة والخدمات المكتبية، وتم تطبيق الدراسة على عينة مكونة من (124) فرداً من العاملين في سكن الطلبة في مدينة سيدني الاسترالية. وأظهرت نتائج الدراسة أن محاسبة التكاليف التقليدية تشوه بيانات التكلفة باستخدامها العمل المباشر أو قيمة المواد لتخصيص التكاليف غير المباشرة، وتزيد هذه المشكلة حدة عندما تمثل التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من إجمالي التكاليف، ويعود السبب في ذلك إلى ضعف العلاقة بين أسس التخصيص التقليدية المستخدمة وبين كيفية استهلاك الموارد من وحدات التكلفة، لذا ركزت الدراسة

على ضرورة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الإضافية التي تقدمها الجامعات مثل الخدمات الطبية والإسكان الجامعي وإتحاد الطلبة والخدمات المكتبية، حيث يحدد نظام التكاليف المبني على الأنشطة مسببات التكاليف لكل نشاط من الأنشطة، وتخصيص التكاليف غير المباشرة بناءً على السبب والأثر، كما يزود بمعلومات تكلفة أكثر دقة من نظم التكلفة التقليدية ويحقق الكفاءة في أداء الأنشطة من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، خاصة بعد أن أصبحت تكلفة هذه الخدمات تمثل نسبة كبيرة من موازنة الجامعات في السنوات الأخيرة.

دراسة (Ittner, et al. 2002) بعنوان: "The Association between Activity Based Costing and Manufacturing Performance".

وهدفت الدراسة إلى فحص مدى الارتباط بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة وأداء التصنيع، وتكونت عينة الدراسة من (2789) مصنعاً في الولايات المتحدة الأمريكية حيث تم استخدام طريقة التحليل القطاعي Cross-Sectional analysis لجمع البيانات والتي تعتمد على جمع البيانات لمرة واحدة. وأظهرت نتائج الدراسة أن سبب الاستخدام الواسع لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) كان بسبب ارتفاع مستويات الجودة، وإلى انخفاض في التكاليف الصناعية عند استخدام هذا النظام، كما أظهرت نتائج الدراسة ان استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) ليس له ارتباط بالعائد على الاستثمار.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

يلاحظ من خلال استعراض الدراسات السابقة أنها تناولت مجتمعات وبيئات مختلفة عن موضوع الدراسة الحالية، كما أن الدراسات السابقة تناولت قطاعات مختلفة تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، إلا أن الدراسة الحالية تتناول كلاً من آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية. ومن الممكن تحديد النقاط التي تميز الدراسة الحالية بالآتي:

1. أن هذه الدراسة سيتم تطبيقها في القطاع الصناعي الأردني.
2. أن هذه الدراسة سيتم تطبيقها على الشركات الصناعية الأردنية التي تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، وعلى حد إطلاع الباحث هي الدراسة الأولى من نوعها التي تتناول تقييم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية.

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

الفصل الثالث

الطريقة والإجراءات

المقدمة:

يتناول هذا الفصل وصفاً للمنهجية المستخدمة في الدراسة وكذلك وصفاً لمجتمع الدراسة، ووصفاً لأداة الدراسة، ومتغيرات الدراسة والإجراءات المتبعة في تنفيذ الدراسة والمعالجة الإحصائية لتحليل البيانات. وفيما يلي تفصيل بذلك:

منهجية الدراسة:

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي والتحليلي عبر مراجعة الأدب النظري والدراسات السابقة والاحصائيات والبيانات التي تناولت متغيرات الدراسة. وعبر تطوير أداة للدراسة يمكن من خلالها تقييم أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية، وذلك من خلال إجراء دراسة تطبيقية، باستخدام اساليب الاحصاء الاستدلالي لتعميم نتائج العينة وإضفاء مصداقية على النموذج من خلال اختبار الفرضيات.

عينة الدراسة:

تمثلت عينة الدراسة في الشركات الصناعية الأردنية التي تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، وذلك عبر اختيار عدد من العاملين في المستويات الإدارية العليا والوسطى من

ذوي صلاحيات إتخاذ القرارات لهذه المنشآت، والبالغ عددهم (101) موظفاً وموظفة موزعين على (10) شركات صناعية أردنية تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) (ملحق 3) حيث قام الباحث بالاتصال مع الشركات والتأكد من تطبيقها لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، وتم اختيار العينة من عدة فئات إدارية وليس فقط المديرين الماليين وذلك بسبب الصلاحيات التي يتمتع فيها المديرين باتخاذ القرارات وسعياً للتوسع أكثر في عدد أفراد المجتمع حيث أن الاكتفاء بالمديرين الماليين فقط كان سيؤدي إلى تقليص حجم المجتمع، والجدول التالي يوضح هذا التوزيع:

جدول (1)

توزيع أفراد عينة الدراسة

الشركات الصناعية الأردنية التي تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)	**مدير عام**	**مدير مالي**	**مدير إدارة**	**رئيس قسم**
التبغ والسجائر الدولية	1	1	3	3
العامة للصناعات الهندسية	1	1	5	4
العامة للتعدين	1	1	2	8
الدخان والسجائر الدولية	1	1	6	7
مصانع الاتحاد لانتاج التبغ والسجائر	1	1	6	2
المتكاملة للمشاريع الاقتصادية	1	1	1	5
مصانع الكابلات المتحدة	1	1	5	8
الوطنية لصناعة الكوابل والأسلاك الكهربائية	1	1	4	7
حديد الأردن	1	1	1	1
المركز العربي للصناعات الدوائية	1	1	2	1
المجموع	10	10	35	46
الإجمالي	**101**			

وبعد توزيع الاستبانات على عينة الدراسة تم استبعاد (7) استبانات فارغة لم يتم الإجابة عليها، كما تم استبعاد (3) استبانات غير مكتملة الإجابة، لتصبح العينة النهائية (91) استبانة. والجدول التالي يوضح هذا التوزيع:

جدول (2)

مجموع الاستبانات الموزعة والصالحة للتحليل

الاستبانات الموزعة		الاستبانات الصالحة للتحليل	
العدد	النسبة	العدد	النسبة
101	%100	91	%80.1

أداة الدراسة:

قام الباحث ببناء أداة الدراسة اعتماداً على دراسة العناتي (2009) ودراسة البحيصي (2006)، وتكونت أداة الدراسة من قسمين، القسم الأول يتناول آثار تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية ويتكون من (20) فقرة موزعة على (4) أربعة أبعاد. والقسم الثاني يتناول معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية ويتكون من (11) فقرة لقياس آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية. وقد تم قياس الفقرات باستخدام مقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي والذي تضمن اختيار إحدى الإجابات

الآتية: موافق بشدة (5 درجات)، وموافق (4 درجات)، ومحايد (3 درجات)، ومعارض (درجتان)، ومعارض بشدة (درجة واحدة).

جدول رقم (3)

الدرجة والأهمية النسبية ومستوى الملاءمة وفقاً لمقياس ليكرت (Likert Scale) الخماسي

مدى التأثير	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
الأهمية النسبية للوسط الحسابي	5–4.5	3.75–أقل من 4.5	3–أقل من 3.75	2–أقل من 3	أقل من 2
مستوى الملاءمة	عالية جداً	عالية	متوسطة	ضعيفة	معدومة

والجدول التالي يوضح توزيع فقرات أداة الدراسة.

جدول رقم (4)

متغيرات الدراسة وأرقام الفقرات التي تقيسها

المتغير	المتغير الفرعي	أرقام الفقرات
آثار تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية	قرارات التسعير	1، 2، 3، 4، 5، 6، 7، 8
	قرارات التوقف عن إنتاج منتج	9، 10، 11، 12
	قرارات المزيج البيعي	13، 14، 15، 16
	قراراتإعادة تصميم العمليات	17، 18، 19، 20
معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية	–	1، 2، 3، 4، 5، 6، 7، 8، 9، 10، 11

صدق الأداة:

للتأكد من صدق أداة الدراسة قام الباحث بتوزيع الأداة بصورتها الأولية على (4) محكمين من أعضاء هيئة التدريس في الجامعات الأردنية من ذوي الخبرة والكفاءة في مجال الدراسة، والمدير المالي لمجموعة حجازي وغوشة، كما في (ملحق 2)، للوقوف على قدرة الأداة على تحقيق الفاعلية المرجوة منها، وذلك عبر التأكد من وضوح وسلامة صياغة الفقرات وصلاحيتها لقياس ما صممت لقياسه، وإجراء أية تعديلات أو حذف أو إضافة أو نقل حسب تعلميات المحكمين، وبنسبة موافقة (80%) وأكثر، لتكون مؤشراً على صدق الفقرة. وقد قام الباحث بتحكيم أداة الدراسة بشقها الأول المتعلق بآثار تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية، في حين لم يتم تحكيم الجزء الثاني المتعلق بمعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية.

ثبات الأداة:

تم التأكد من ثبات الأداة باستخدام طريقة الاختبار وإعادة الاختبار (test-re-test) وذلك عبر تطبيقها على عينة من خارج عينة الدراسة وعددها (20) فرداً من العاملين في المستويات الإدارية العليا والوسطى من ذوي صلاحيات إتخاذ القرارات في الشركات الصناعية الأردنية التي تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، حيث تم توزيع أداة الدراسة عليهم وبعد أسبوعين تم إعادة تطبيق الأداة وحساب معامل الثبات باستخدام معامل كرونباخ الفا (Cronbach's Alpha) للاتساق

الداخلي لكل بعد من أبعاد الدراسة. حيث جرى استخراج معامل الثبات للأداة بصيغته النهائية الكلية وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول رقم (5):

جدول رقم (5)

قيم معامل الثبات للاتساق الداخلي لكل بعد من أبعاد الدراسة

الرقم	الأبعاد	عدد الفقرات	معامل الثبات Cronbach's Alpha
1	قرارات التسعير	8	0.728
2	قرارات التوقف عن إنتاج منتج	4	0.726
3	قرارات المزيج البيعي	4	0.845
4	قرارات إعادة تصميم العمليات	4	0.739
قيمة معامل الثبات للأداة ككل			0.759

يبين الجدول (5) أن قيم معامل الثبات للاتساق الداخلي تتمتع بقيم اتساق داخلي بدرجة عالية حيث بلغت للأداة ككل 0.759 وتراوحت قيم الثبات ما بين 0.726 لمعيار قرارات التوقف عن إنتاج منتج و 0.845 لمعيار قرارات المزيج البيعي، وتعد جميع هذه القيم مناسبة وكافية لأغراض مثل هذه الدراسة، وتشير إلى قيم ثبات مناسبة.

أساليب التحليل الإحصائي:

اعتماداً على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية قام الباحث بتطبيق الأساليب الاحصائية الاتية:

1. المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لقياس أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية.
2. تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية.
3. اختبار (t) لاختبار فرضيات الدراسة.
4. تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA لمتوسطات أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

يتضمن هذا الفصل عرضاً للنتائج التي توصلت إليها الدراسة من خلال الإجابة عن أسئلتها، حيث قام الباحث بوصف متغيرات الدراسة من حيث حجم رأس مال الشركة، وطبيعة عمل الشركة، وعلى النحو الآتي:

– وصف أفراد عينة الدراسة من حيث المتغيرات الديمغرافية:

جدول (6)

وصف افراد عينة الدراسة من حيث المتغيرات الديمغرافية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
حجم رأس مال الشركة	أقل من 1 مليون	2	20.00
	1 – 10 مليون	7	70.00
	أكثر من 10 مليون	1	10.00
	المجموع	10	100.00
طبيعة عمل الشركة	تبغ	3	30.00
	صناعات هندسية	1	10.00
	تعدين	1	10.00
	مشاريع اقتصادية	1	10.00
	كابلات	2	20.00
	حديد	1	10.00
	دواء	1	10.00
	المجموع	10	100.00
تعدد منتجات الشركة	منتج واحد	3	30.00
	منتجين	2	20.00
	أكثر من 3 منتجات	5	50.00
	المجموع	10	100.00
المسمى الوظيفي	مدير عام	10	11.00
	مدير مالي	10	11.00
	مدير إدارة	24	27.00
	رئيس قسم	47	52.00
	المجموع	91	100.00

تشير النتائج في الجدول أعلاه أن فئة (1 – 10 مليون) في متغير حجم رأس المال الشركة كانت الأعلى حيث بلغت (70٪)، فيما بلغت النسبة الأدنى (10٪) لفئة (أكثر من 10 مليون) في متغير حجم رأس المال الشركة.

تشير النتائج في الجدول أعلاه أن فئة (تبغ) في متغير طبيعة عمل الشركة كانت الأعلى حيث بلغت (30٪)، فيما بلغت النسبة الأدنى (10٪) لفئات (صناعات هندسية، وتعدين، ومشاريع اقتصادية، وحديد، ودواء) في متغير طبيعة عمل الشركة، مما يدل على أن شركات التبغ الأردنية تتبع الأنظمة المتبعة.

كذلك تشير النتائج في الجدول أعلاه أن فئة (أكثر من 3 منتجات) في متغير تعدد منتجات الشركة كانت الأعلى حيث بلغت (50٪)، فيما بلغت النسبة الأدنى (20٪) لفئة (منتجين) في متغير تعدد منتجات الشركة، مما يشير إلى أن معظم الشركات تتجه نحو تعدد منتجاتها.

من جهة أخرى أشارت النتائج أن فئة (رئيس قسم) في متغير المسمى الوظيفي كانت الأعلى حيث بلغت (52%) من إجمالي عينة الدراسة البالغة (91) موظفاً وموظفة، وهي نتيجة منطقية حيث أن لكل شركة مدير عام واحد ومدير مالي واحد، إلا أن هناك عدة رؤساء أقسام في كل شركة فمن المنطقي أن تكون النسبة الأعلى.

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية:

يتضمن الجدول التالي المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية، وعلى النحو الآتي:

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية

جدول (7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية

الرقم	المجال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
1	قرارات التسعير	4.12	0.86	مرتفع	3
2	قرارات التوقف عن إنتاج منتج	4.11	0.83	مرتفع	2
3	قرارات المزيج البيعي	3.96	1.08	مرتفع	4
4	قرارات إعادة تصميم العمليات	4.12	0.97	مرتفع	1
	الكلي	**4.07**	**0.93**	**مرتفع**	

يلاحظ من الجدول (7) أن أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية مرتفعاً، إذ بلغ المتوسط الحسابي الكلي (4.07) ، وجاء مستوى المتوسطات مرتفعاً، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.12-3.96)، وجاء في الرتبة الأولى مجال قرارات إعادة تصميم العمليات بمتوسط حسابي (4.12) ، وفي المرتبة الأخيرة جاء مجال قرارات المزيج البيعي بمتوسط حسابي (3.96).

وتتفق النتيجة الحالية مع دراسة هديب (2011) التي أظهرت نتائجها وجود علاقة ايجابية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وبين تحسين الأداء، كما اتفقت النتيجة الحالية مع دراسة حلس وجربوع (2007) التي أظهرت نتائجها وجود أثر لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مجال توفير المعلومات اللازمة في مجال اتخاذ القرارات الإدارية، كذلك اتفقت مع نتيجة دراسة (Zaman, 2008) التي أظهرت نتائجها أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يساهم في رفع مستوى أداء الشركات الصناعية الاسترالية.

وقد تم تحليل أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية وفقاً لمجالاتها وذلك على النحو التالي:

أولاً: مجال قرارات التسعير

بما أن قرارات التسعير يتم اتخاذها من خلال القياس الدقيق لتكلفة المنتج ثم يتم بعد ذلك تحديد مقدار العجز المخطط أو الأرباح المخططة التي تضاف إلى التكلفة للوصول إلى السعر، فقد تم حساب المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، لمجال قرارات التسعير والجدول (8) يبين ذلك.

جدول (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية لمجال التسعير

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
1	يعد تحديد نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من الانشطة حسب نظام (ABC) من أهم عوامل التحديد الدقيق والعادل لسعر المنتج	4.33	0.71	مرتفع	2
2	تقسيم التكلفة الكلية للمنتج إلى مباشرة وغير مباشرة يحسن من دقة قياس تلك التكلفة	4.25	0.73	مرتفع	3
3	وجود أسس أو مسببات أو موجهات متعددة لتوزيع التكاليف غير المباشرة للمنتج يؤدي إلى قياس أدق لتكلفته	4.35	0.67	مرتفع	1
4	يساهم نظام (ABC) في تحديد أسعار المنتجات بشكل أفضل وأكثر دقة	3.75	1.20	مرتفع	6
5	يساعد نظام (ABC) الادارة على استخدام تكلفة المنتج الدقيقة سعياً لرضى الزبائن	4.24	0.68	مرتفع	4
6	يساعد نظام (ABC) الادارة على الفهم الدقيق لتكلفة المنتج المستخدم في تحديد سعر المنتج	4.15	0.71	مرتفع	5
7	يتم تحديد سعر المنتج عن طريق إضافة هامش ربح Markup معين إلى تكلفة المنتج المستخرجة من نظام (ABC)	3.74	1.10	متوسط	7
	التسعير	**4.12**	**0.83**	**مرتفع**	

يلاحظ من الجدول (8) أن مستوى أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية لمجال التسعير كان مرتفعا، إذ بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (4.12)، وجاء مستوى فقرات المجال مرتفعا، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.35– 3.74)، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (3) وهي "وجود أسس أو مسببات أو موجهات متعددة لتوزيع التكاليف غير المباشرة للمنتج يؤدي إلى قياس أدق لتكلفته" بمتوسط حسابي (4.35)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (7) "يتم تحديد سعر المنتج عن طريق إضافة هامش ربح Markup معين إلى تكلفة المنتج المستخرجة من نظام (ABC)" بمتوسط حسابي (3.74).

وقد اتفقت النتيجة الحالية مع دراسة حلس وجربوع (2007) التي أظهرت نتائجها أن الاهتمام بالتكاليف غير المباشرة في ظل نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يعتبر ضرورة ملحة نظراً لتأثيرها في اتخاذ قرارات تسعير قيمة الساعة المعتمدة للطلبة. كما اتفقت النتيجة الحالية مع دراسة ارشيدات (2005) التي أظهرت نتائجها امكانية تطبيق نظام (ABC) في شركة مناجم الفوسفات إذا ما توفرت مقومات تطبيقه، وهذ ا ينعكس على تحسين القرارات الإدارية خاصةً قرار تسعير المنتجات النهائية. كذلك اتفقت النتيجة الحالية مع دراسة عبد الرحمن (2004) التي أظهرت نتائجها أن التكاليف تعد مصدراً هاماً من مصادر المعلومات التي تساعد في إتخاذ العديد من القرارات الادارية المتمثلة في قرارات التسعير.

ثانياً: مجال قرارات التوقف عن إنتاج منتج

نظراً لأن قرارات التوقف عن إنتاج منتج يتم اتخاذها من خلال فهم الإدارة للتكلفة الاستراتيجية لهذا المنتج وتقييم بدائل عنه ذات تكلفة منخفضة، لذا تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال قرارات التوقف عن إنتاج منتج والجدول (9) يبين ذلك.

جدول (9)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية لمجال قرارات التوقف عن إنتاج منتج

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
1	يتم من خلال نظام (ABC) خضوع المنتجات لإعادة هندسة بشكل دوري سعياً للتخلص من المنتجات التي لا تحقق منفعة	4.05	0.94	مرتفع	3
2	يتم توقيف انتاج المنتجات التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة بناء على معلومات التكاليف المستخرجة من نظام (ABC)	3.9	0.86	مرتفع	4
3	تعتمد إدارة المصنع على معلومات التكاليف المستخرجة من نظام (ABC) في عملية اتخاذ قرار التوقف عن إنتاج منتج معين	4.27	0.80	مرتفع	1
4	يساعد نظام (ABC) ادارة المصنع عند ارتفاع تكاليف انتاج منتجات معينة على تحديد السبب الرئيسي للعمل على التوقف عن إنتاج منتج معين	4.22	0.75	مرتفع	2
	قرارات التوقف عن إنتاج منتج	**4.11**	**0.83**	**مرتفع**	

يلاحظ من الجدول (9) أن مستوى أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية لمجال قرارات التوقف عن إنتاج منتج كان مرتفعا، إذ بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (4.11)، وجاء مستوى فقرات المجال مرتفعا، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.27– 3.90) ، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (3) وهي " تعتمد إدارة المصنع على معلومات التكاليف المستخرجة من نظام (ABC) في عملية اتخاذ قرار التوقف عن إنتاج منتج معين" بمتوسط حسابي (4.27)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (2) "يتم توقيف انتاج المنتجات التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة بناء على معلومات التكاليف المستخرجة من نظام (ABC)" بمتوسط حسابي (3.90).

ولم يتسن مقارنة النتيجة الحالية مع نتائج الدراسات السابقة حيث أن أياً من الدراسات السابقة لم تتناول متغير قرارات التوقف عن إنتاج منتج بالدراسة والتحليل.

ثالثاً: مجال قرارات المزيج البيعي

يتم اتخاذ قرارات المزيج البيعي من خلال تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء ولذا تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال قرارات المزيج البيعي والجدول (10) يبين ذلك.

جدول (10)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية لمجال قرارات المزيج البيعي

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
1	يوفر نظام (ABC) معلومات عن التكلفة تعكس تنوع المنتجات من حيث طبيعتها وحجمها ودرجة تعقيدها	3.82	1.09	مرتفع	4
2	يوفر نظام (ABC) معلومات عن دورة حياة المنتج ما يساهم في تبني استراتيجية المزيج البيعي الأنسب للمنتج	3.84	1.05	مرتفع	3
3	يعمل نظام (ABC) على تزويد إدارة التخطيط للمنتج بالمعلومات المناسبة لاتخاذ قرار المزيج البيعي المناسب للمنتج	3.98	1.24	مرتفع	2
4	يساهم نظام (ABC) في توفير معلومات لإدارة الترويج لتحقيق الأهداف البيعية بأقل تكلفة ترويجية	4.23	0.94	مرتفع	1
	قرارت المزيج البيعي	**3.96**	**1.08**	**مرتفع**	

يلاحظ من الجدول (10) أن مستوى أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية لمجال قرارات المزيج البيعي كان مرتفعا، إذ بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (3.96)، وجاء مستوى فقرات المجال مرتفعا، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.23–3.82) ، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (4) وهي "يساهم نظام (ABC) في توفير معلومات لإدارة الترويج لتحقيق الأهداف البيعية بأقل تكلفة ترويجية" بمتوسط حسابي (4.23)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (1) "يوفر نظام (ABC) معلومات عن التكلفة تعكس تنوع المنتجات من حيث طبيعتها وحجمها ودرجة تعقيدها" بمتوسط حسابي (3.82).

واتفقت النتيجة الحالية مع دراسة عبد الرحمن (2004) التي أظهرت نتائجها أن التكاليف تعد مصدراً هاماً من مصادر المعلومات التي تساعد في إتخاذ العديد من القرارات الادارية المتمثلة تحديد مزيج الإنتاج والزبائن.

رابعاً: مجال قرارات إعادة تصميم العمليات

قرارات إعادة تصميم العمليات يتم اتخاذها من خلال استحداث أو إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة في المنشأة، وعليه تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمجال قرارات إعادة تصميم العمليات والجدول (11) يبين ذلك.

جدول (11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية لمجال قرارات إعادة تصميم العمليات

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	الرتبة
1	يساعد نظام (ABC) على تحليل قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط الأمر الذي يساهم في تحسين القرارات الإدارية	4.24	0.96	مرتفع	1
2	يعمل نظام (ABC) على تحليل الأنشطة ومسبباتها ما يسهم في إعادة تصميم العمليات بشكل أفضل	3.93	1.11	مرتفع	4
3	اعتماد استراتيجيات جديدة في إعادة تصميم العمليات يحسن من تنافسية المصنع من خلال تقديم المنتجات بنوعية عالية وتكلفة منخفضة	4.20	0.87	مرتفع	2
4	تساهم إعادة تصميم العمليات بتنوع أعداد المنتجات وليس بكمية الإنتاج	4.10	0.94	مرتفع	3
	قرارات إعادة تصميم العمليات	**4.12**	**0.97**	**مرتفع**	

يلاحظ من الجدول (11) أن مستوى أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية لمجال قرارات إعادة تصميم العمليات كان مرتفعا، إذ بلغ المتوسط الحسابي للدرجة الكلية (4.12)، وجاء مستوى فقرات المجال مرتفعا، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (4.24–3.93)، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (1) وهي "يساعد نظام (ABC) على تحليل قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط الأمر الذي يساهم في تحسين القرارات الإدارية" بمتوسط حسابي (4.24)، وجاءت في الرتبة الأخيرة الفقرة (2) "يعمل نظام (ABC) على تحليل الأنشطة ومسبباتها ما يسهم في إعادة تصميم العمليات بشكل أفضل" بمتوسط حسابي (3.93).

واتفقت النتيجة الحالية مع دراسة عبد الرحمن (2004) التي أظهرت نتائجها أن التكاليف تعد مصدراً هاماً من مصادر المعلومات التي تساعد في إتخاذ العديد من القرارات الادارية المتمثلة في قياس تكلفة العمليات داخل الشركة وتقويم أدائها وإعادة تصميمها بما يتناسب مع أهداف الشركة.

إختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسة الأولى: هناك أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية.

وللتحقق من هذه الفرضية فقد استخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط حيث يوضح الجدول التالي نتائج هذه الفرضية:

جدول (12)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية

r	Adj	f	Sig f	β	t	Sig t	نتيجة الفرضية الصفرية
0.739	0.546	132.44	0.000	1.27	11.5	0.000	رفض

يبين الجدول (12) ان معامل ارتباط بيرسون قد بلغ (0.739) حيث كانت هذه العلاقة مهمة احصائياً وذلك لان قيمة مستوى الدلالة (0.000) والمرافقة لقيمة f البالغة (132.44) كانت أقل من القيمة 0.05، مما يعني وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية، كما أظهرت النتيجة أن قيمة Adj بلغت (0.546). وتبين قيمة t المحسوبة والبالغة (11.5) ومستوى دلالتها البالغ (0.000) وجود علاقة خطية بين المتغيرين

كما تدل قيمة β على مدى أو قيمة تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع، بمعنى لو أن قيمة التأثير في القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية كان بقيمة (100٪)، فإن نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يؤثر بقيمة (127٪).

ويلاحظ من عرض الدراسات السابقة أن دراسة كل من هديب (2011) و حلس وجربوع (2007) و (Zaman, 2008) اتفقت نتائجهم مع الفرضية الحالية، وهو ما يؤكد صحة النتيجة التي توصلت لها هذه الفرضية من أثر نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في اتخاذ القرارات الإدارية.

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة وقبول الفرضية البديلة التي تشير الى وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية.

الفرضية الفرعية الأولى: هناك أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات التسعير في الشركات الصناعية الاردنية.

وللتحقق من هذه الفرضية فقد استخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط حيث يوضح الجدول التالي نتائج هذه الفرضية:

جدول (13)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات التسعير في الشركات الصناعية الاردنية

نتيجة الفرضية الصفرية	Sig t	t	β	Sig f	f	Adj	r
رفض	0.000	8.08	0.707	0.000	65.34	0.373	0.610

يبين الجدول (13) ان قيمة العلاقة بين المتغيرين قد بلغت (0.610) حيث كانت هذه العلاقة دالة من الناحية الاحصائية وذلك لان قيمة مستوى الدلالة (0.000) والمرافقة لقيمة f البالغة (65.34) كانت أقل من القيمة 0.05، مما يعني وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات التسعير في الشركات الصناعية الاردنية، كما أظهرت النتيجة أن قيمة Adj بلغت (0.373). وتبين قيمة t المحسوبة والبالغة (8.08) ومستوى دلالتها البالغ (0.000) وجود علاقة خطية بين المتغيرين، كما تدل قيمة β على مدى أو قيمة تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع،

بمعنى أننا لو أن قيمة التأثير في قرارات التسعير في الشركات الصناعية الأردنية كان بقيمة (100٪) فإن نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يؤثر بقيمة (70.7٪).

ويلاحظ من عرض الدراسات السابقة أن دراسة كل من حلس وجربوع (2007) وارشيدات (2005) اتفقتا بنفس النتيجة على وجو أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرار التسعير.

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة وقبول الفرضية البديلة التي تشير الى وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات التسعير في الشركات الصناعية الاردنية.

أي أن الشركات التي تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) تمتلك قدرة أكبر على تسعير منتجاتها بشكل أفضل من الشركات التي لا تطبق نفس النظام، وهذا بدوره يساهم في اتخاذ قرارات إدارية صحيحة من حيث التسعير في هذه الشركات.

الفرضية الفرعية الثانية: هناك أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات التوقف عن إنتاج منتج في الشركات الصناعية الاردنية.

وللتحقق من هذه الفرضية فقد استخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط حيث يوضح الجدول التالي نتائج هذه الفرضية:

جدول (14)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات التوقف عن إنتاج منتج في الشركات الصناعية الاردنية

نتيجة الفرضية الصفرية	Sig t	t	β	Sig f	f	Adj	r
رفض	0.000	11.75	1.216	0.000	138.05	0.557	0.746

يبين الجدول (14) أن قيمة العلاقة بين المتغيرين قد بلغت (0.746) حيث كانت هذه العلاقة دالة من الناحية الاحصائية وذلك لان قيمة مستوى الدلالة (0.000) والمرافقة لقيمة f البالغة (138.05) كانت أقل من القيمة 0.05، مما يعني وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات التوقف عن إنتاج منتج في الشركات الصناعية الاردنية، كما أظهرت النتيجة أن قيمة Adj بلغت (0.557). وتبين قيمة t المحسوبة والبالغة (11.75) ومستوى دلالتها البالغ (0.000) وجود علاقة خطية بين المتغيرين، كما تدل قيمة β على مدى أو قيمة تأثير المتغير

المستقل في المتغير التابع، بمعنى أننا لو أن قيمة التأثير في قرارات التوقف عن إنتاج منتج في الشركات الصناعية الاردنية كان بقيمة (100٪) فان نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يؤثر بقيمة (121.6٪).

ويلاحظ من عرض الدراسات السابقة أن أياً من الدراسات السابقة لم تتناول متغير التوقف عن إنتاج منتج بالدراسة والتحليل ما يتعذر بناءً عليه مقارنة هذه النتيجة مع نتائج الدراسات السابقة.

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة وقبول الفرضية البديلة التي تشير الى وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات التوقف عن إنتاج منتج في الشركات الصناعية الاردنية.

الفرضية الفرعية الثالثة: هناك أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات المزيج البيعي في الشركات الصناعية الاردنية.

وللتحقق من هذه الفرضية فقد استخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط حيث يوضح الجدول التالي نتائج هذه الفرضية:

جدول (15)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات المزيج البيعي في الشركات الصناعية الاردنية

r	Adj	f	Sig f	β	t	Sig t	نتيجة الفرضية الصفرية
0.462	0.213	29.79	0.000	0.697	5.45	0.000	رفض

يبين الجدول (15) ان قيمة العلاقة بين المتغيرين قد بلغت (0.462) حيث كانت هذه العلاقة دالة من الناحية الاحصائية وذلك لان قيمة مستوى الدلالة (0.000) والمرافقة لقيمة f البالغة (29.79) كانت أقل من القيمة 0.05، مما يعني وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات المزيج البيعي في الشركات الصناعية الاردنية، كما أظهرت النتيجة أن قيمة Adj بلغت (0.213). وتبين قيمة t المحسوبة والبالغة (5.45) ومستوى دلالتها البالغ (0.000) وجود علاقة خطية بين المتغيرين، كما تدل قيمة β على مدى أو قيمة تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع،

بمعنى أننا لو أن قيمة التأثير في قرارات المزيج البيعي في الشركات الصناعية الاردنية كان بقيمة (100٪) فإن نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يؤثر بقيمة (69.7٪).

ويلاحظ من عرض الدراسات السابقة أن دراسة عبد الرحمن (2004) اتفقت بنفس النتيجة على وجو أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات المزيج البيعي.

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة وقبول الفرضية البديلة التي تشير إلى وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات المزيج البيعي في الشركات الصناعية الاردنية.

الفرضية الفرعية الرابعة: هناك أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات إعادة تصميم العمليات في الشركات الصناعية الاردنية.

وللتحقق من هذه الفرضية فقد استخدم تحليل الانحدار الخطي البسيط حيث يوضح الجدول التالي نتائج هذه الفرضية:

جدول (16)

نتائج تحليل الانحدار الخطي البسيط لأثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات إعادة تصميم العمليات

r	Adj	f	Sig f	β	t	Sig t	نتيجة الفرضية الصفرية
0.590	0.315	55.27	0.000	0.690	7.75	0.000	رفض

يبين الجدول (16) ان قيمة العلاقة بين المتغيرين قد بلغت (0.590) حيث كانت هذه العلاقة دالة من الناحية الاحصائية وذلك لان قيمة مستوى الدلالة (0.000) والمرافقة لقيمة f البالغة (55.27) كانت أقل من القيمة 0.05، مما يعني وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات إعادة تصميم العمليات، كما أظهرت النتيجة أن قيمة Adj بلغت (0.315). وتبين قيمة t المحسوبة والبالغة (7.75) ومستوى دلالتها البالغ (0.000) وجود علاقة خطية بين المتغيرين، كما تدل قيمة β على مدى أو قيمة تأثير المتغير المستقل في المتغير التابع، بمعنى أننا لو أن قيمة

التأثير في قرارات إعادة تصميم العمليات في الشركات الصناعية الأردنية كان بقيمة (100٪) فإن نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يؤثر بقيمة (69.0٪).

ويلاحظ من عرض الدراسات السابقة أن دراسة عبد الرحمن (2004) التي أظهرت نتائجها أن التكاليف تعد مصدراً هاماً من مصادر المعلومات التي تساعد في إتخاذ العديد من القرارات الادارية المتمثلة في قياس تكلفة العمليات داخل الشركة وتقويم أدائها وإعادة تصميمها بما يتناسب مع أهداف الشركة، وهو ما يؤكد صحة النتيجة التي توصلت لها الفرضية الحالية حول أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات إعادة تصميم العمليات.

وبهذه النتيجة يتم رفض فرضية الدراسة وقبول الفرضية البديلة التي تشير الى وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات إعادة تصميم العمليات في الشركات الصناعية الاردنية.

الفرضية الرئيسة الثانية: هناك معوقات في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية.

تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتب لمعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية لفقرات هذا المجال، والجدول (17) يوضح ذلك.

الجدول (17)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والرتب لمعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى المعوقات
1	لا يشترك في وضع خطة تطبيق النظام (ABC) جميع الأطراف المعنية بتطبيقه في الشركة	2.89	1.33	3	منخفضة
2	لا تشمل خطة تطبيق النظام (ABC) جميع أوجه النشاط في الشركة	2.67	1.32	7	منخفضة
3	لا تقوم إدارة الشركة باتخاذ قرار بتشكيل فريق عمل لتنفيذ خطة تطبيق نظام (ABC) في الشركة	2.99	1.32	2	منخفضة
4	لا يوجد إدراك كاف من قبل أعضاء الفريق لتطبيق النظام(ABC) بما يتوافق مع طبيعة ومتطلبات الشركة	2.74	1.36	6	منخفضة
5	لا يتمتع أعضاء فريق تطبيق النظام بالمهارة والكفاءة اللازمين للنجاح في تطبيق نظام (ABC)	2.88	1.42	4	منخفضة

منخفضة	11	1.00	2.15	صعوبة القيام بجمع كافة المعلومات اللازمة حول الأنشطة التي تقوم بها الشركة	6
منخفضة	9	1.20	2.52	من الصعب القيام بإعادة تصميم الهيكل التنظيمي في الشركة ليتوافق مع نظام (ABC)	7
متوسطة	1	1.41	3.04	عدم مواكبة نظم محاسبة التكايف المبني على الأنشطة (ABC) للتطورات العالمية	8
منخفضة	5	1.26	2.86	صعوبة القيام بتهيئة وتدريب العاملين في الشركة على كيفية التعامل مع نظام (ABC)	9
منخفضة	10	1.05	2.16	رفض موظفي الشركة لفكرة تبني نظام (ABC)	10
منخفضة	8	1.36	2.56	صعوبة تحمل الشركة التكلفة الباهضة لتبني نظام (ABC)	11
منخفضة	**-**	**1.28**	**2.69**	**الدرجة الكلية**	

يلاحظ من الجدول (17) أن درجة معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية كانت منخفضة نظراً لأن المقياس الذي تم استخدامه كان خماسياً، إذ بلغ المتوسط الحسابي (2.69) بانحراف معياري (1.28)، وجاءت فقرات هذا المجال في الدرجتين المتوسطة والمنخفضة، إذ تراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.04− 2.15)، وجاءت في الرتبة الأولى الفقرة (8) التي تنص على "عدم مواكبة نظم محاسبة التكايف المبني على الأنشطة (ABC) للتطورات العالمية"، بمتوسط حسابي (3.04) بانحراف معياري (1.41) وبدرجة متوسطة، وجاءت في الرتبة الاخيرة الفقرة (6) التي تنص على "صعوبة القيام بجمع كافة المعلومات اللازمة حول الأنشطة التي تقوم بها الشركة" بمتوسط حسابي (2.15) بانحراف معياري (1.00) وبدرجة منخفضة. ولم يتسن مقارنة النتيجة الحالية مع مثيلاتها من الدراسات السابقة لأن أياً من الدراسات السابقة لم تتناول معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

الفرضية الرئيسة الثالثة: هناك فروق ذات دلالة احصائية في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تعزى لمتغيرات (حجم الشركة، وطبيعة عملها، وتعدد منتجاتها).

1. حجم الشركة: تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير حجم الشركة، والجدول (18) يبين النتائج.

الجدول (18)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير حجم الشركة

المجالات	حجم الشركة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
قرارات التسعير	أقل من 1 مليون	4.18	0.64
	1- 10 مليون	4.04	0.67
	أكثر من 10 مليون	4.07	0.59
قرارات التوقف عن إنتاج منتج	أقل من 1 مليون	4.24	0.46
	1- 10 مليون	4.04	0.67
	أكثر من 10 مليون	4.10	0.41
قرارات المزيج البيعي	أقل من 1 مليون	4.21	0.50
	1- 10 مليون	3.88	0.68
	أكثر من 10 مليون	3.97	0.62
قرارات إعادة تصميم العمليات	أقل من 1 مليون	4.19	0.53
	1- 10 مليون	3.95	0.67
	أكثر من 10 مليون	4.01	0.61
الكلي	أقل من 1 مليون	4.21	0.53
	1- 10 مليون	3.98	0.67
	أكثر من 10 مليون	4.04	0.56

يلاحظ من الجدول (18) عدم وجود فروق ظاهرية بين متوسطات أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير حجم الشركة، ولتحديد فيما إذا كانت الفروق بين المتوسطات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA)، والجدول (19) يبين ذلك:

جدول (19)

نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير حجم الشركة

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
قرارات التسعير	بين المجموعات	0.28	4	0.09	0.22	0.880
	داخل المجموعات	64.81	6	0.41		
	الكلي	65.09	10			
قرارات التوقف عن إنتاج منتج	بين المجموعات	0.66	4	0.22	0.57	0.637
	داخل المجموعات	60.89	6	0.39		
	الكلي	61.55	10			
قرارات المزيج البيعي	بين المجموعات	1.21	4	0.40	0.95	0.417
	داخل المجموعات	67.12	6	0.42		
	الكلي	68.33	10			
قرارات إعادة تصميم العمليات	بين المجموعات	0.67	4	0.22	0.79	0.525
	داخل المجموعات	58.34	6	0.40		
	الكلي	59.01	10			
الكلي	بين المجموعات	0.62	4	0.21	0.83	0.479
	داخل المجموعات	39.27	6	0.25		
	الكلي	39.89	10			

تشير النتائج في الجدول (19) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين متوسطات أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير حجم الشركة، وذلك استناداً إلى قيمة ف المحسوبة إذ بلغت (0.83)، وبمستوى دلالة (0.479) للدرجة الكلية حيث تعد هذه القيمة غير دالة احصائيا لان مستوى الدلالة المحسوب كان اكبر من 0.05، كما بلغت قيمة ف المحسوبة (0.22) وبمستوى دلالة (0.880) لمجال قرارات التسعير و(0.57) وبمستوى دلالة (0.637) لمجال قررات التوقف عن إنتاج منتج، و (0.95) بمستوى دلالة (0.417) لمجال قرارات المزيج البيعي، و (0.79) بمستوى دلالة (0.525) لمجال قرارات إعادة تصميم العمليات. حيث تشير الى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) لان قيم مستوى الدلالة المحسوبة كانت اكبر من 0.05. وهذا بدوره يوضح عدم وجود أي تأثير لمتغير حجم الشركة بناءً على ما تم التوصل له من نتائج.

2. طبيعة عمل الشركة: تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير طبيعة عمل الشركة، والجدول (20) يبين النتائج.

الجدول (20)

أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير طبيعة عمل الشركة

المجالات	طبيعة عمل الشركة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
قرارات التسعير	تبغ	4.05	0.63
	صناعات هندسية	3.93	0.69
	تعدين	4.21	0.63
	مشاريع اقتصادية	4.07	0.61
	كابلات	4.09	0.60
	حديد	4.01	0.65
	دواء	3.99	0.68
قرارات التوقف عن إنتاج منتج	تبغ	3.97	0.75
	صناعات هندسية	4.01	0.65
	تعدين	4.25	0.47
	مشاريع اقتصادية	4.11	0.61
	كابلات	4.07	0.58
	حديد	4.02	0.71
	دواء	4.12	0.69
قرارات المزيج البيعي	تبغ	3.80	0.74
	صناعات هندسية	3.89	0.75
	تعدين	4.04	0.48
	مشاريع اقتصادية	3.87	0.62
	كابلات	4.00	0.61
	حديد	3.98	0.71
	دواء	4.01	0.58
قرارات إعادة تصميم العمليات	تبغ	4.03	0.69
	صناعات هندسية	3.77	0.72
	تعدين	4.02	0.52
	مشاريع اقتصادية	4.07	0.41
	كابلات	3.98	0.68
	حديد	4.14	0.61
	دواء	3.97	0.63
الكلي	تبغ	3.94	0.53
	صناعات هندسية	3.94	0.60
	تعدين	4.17	0.35
	مشاريع اقتصادية	4.02	0.44
	كابلات	4.05	0.48
	حديد	3.97	0.51
	دواء	4.02	0.49

يلاحظ من الجدول (20) وجود فروق ظاهرية بين متوسطات أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير طبيعة عمل الشركة، ولتحديد فيما إذا كانت الفروق بين المتوسطات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA)، والجدول (21) يبين ذلك:

جدول (21)

نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير طبيعة عمل الشركة

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
قرارات التسعير	بين المجموعات	1.55	4	0.39	0.96	0.431
	داخل المجموعات	63.53	6	0.40		
	الكلي	65.09	10			
قرارات التوقف عن إنتاج منتج	بين المجموعات	1.73	4	0.43	1.14	0.341
	داخل المجموعات	59.82	6	0.38		
	الكلي	61.55	10			
قرارات المزيج البيعي	بين المجموعات	1.33	4	0.33	0.78	0.541
	داخل المجموعات	67.01	6	0.43		
	الكلي	68.33	10			
قرارات إعادة تصميم العمليات	بين المجموعات	1.39	4	0.35	0.98	0.442
	داخل المجموعات	64.24	6	0.38		
	الكلي	66.07	10			
الكلي	بين المجموعات	1.30	4	0.32	1.32	0.266
	داخل المجموعات	38.60	6	0.25		
	الكلي	39.89	10			

تشير النتائج في الجدول (21) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين متوسطات أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير طبيعة عمل الشركة، وذلك استناداً إلى قيمة ف المحسوبة إذ بلغت (1.32)، وبمستوى دلالة (0.266) للدرجة الكلية حيث تعد هذه القيمة غير دالة احصائيا لان مستوى الدلالة المحسوبة كان اكبر من 0.05، كما بلغت قيمة ف المحسوبة (0.96) وبمستوى دلالة (0.431) لمجال قرارات التسعير و (1.14) وبمستوى دلالة (0.341) لمجال قرارات التوقف عن إنتاج منتج، و (0.78) بمستوى دلالة (0.541) لمجال قرارات المزيج البيعي، و (0.98) بمستوى دلالة (0.442) لمجال قرارات إعادة تصميم العمليات. حيث تشير الى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) لان قيم مستوى الدلالة المحسوبة كانت اكبر من 0.05.

3. تعدد منتجات الشركة: تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير تعدد منتجات الشركة، والجدول (22) يبين النتائج.

الجدول (22)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لأثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير تعدد منتجات الشركة

المجالات	تعدد منتجات الشركة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
قرارات التسعير	منتج واحد	3	4.01	0.55
	منتجين	2	3.98	0.80
	أكثر من 3 منتجات	5	4.11	0.61
قرارات التوقف عن إنتاج منتج	منتج واحد	3	4.01	0.56
	منتجين	2	4.10	0.72
	أكثر من 3 منتجات	5	4.15	0.51
قرارات المزيج البيعي	منتج واحد	3	3.93	0.62
	منتجين	2	3.92	0.74
	أكثر من 3 منتجات	5	3.96	0.57
قرارات إعادة تصميم العمليات	منتج واحد	3	4.28	0.53
	منتجين	2	4.27	0.53
	أكثر من 3 منتجات	5	4.02	0.40
الكلي	منتج واحد	3	3.98	0.42
	منتجين	2	4.00	0.64
	أكثر من 3 منتجات	5	4.07	0.39

يلاحظ من الجدول (22) عدم وجود فروق ظاهرية بين متوسطات أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير تعدد منتجات الشركة، ولتحديد فيما إذا كانت الفروق بين المتوسطات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA)، والجدول (23) يبين ذلك:

جدول (23)

نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير تعدد منتجات الشركة

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
قرارات التسعير	بين المجموعات	1.04	4	0.26	0.64	0.638
	داخل المجموعات	64.05	6	0.41		
	الكلي	65.09	10			
قرارات التوقف عن إنتاج منتج	بين المجموعات	0.79	4	0.20	0.51	0.727
	داخل المجموعات	60.76	6	0.39		
	الكلي	61.55	10			
قرارات المزيج البيعي	بين المجموعات	0.20	4	0.05	0.12	0.977
	داخل المجموعات	68.13	6	0.43		
	الكلي	68.33	10			
قرارات إعادة تصميم العمليات	بين المجموعات	0.92	4	0.09	0.42	0.823
	داخل المجموعات	65.31	6	0.42		
	الكلي	66.23	10			
الكلي	بين المجموعات	0.41	4	0.10	0.41	0.801
	داخل المجموعات	39.48	6	0.25		
	الكلي	39.89	10			

تشير النتائج في الجدول (23) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين متوسطات أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير تعدد منتجات الشركة، وذلك استناداً إلى قيمة ف المحسوبة إذ بلغت (0.41)، وبمستوى دلالة (0.801) للدرجة الكلية حيث تعد هذه القيمة غير دالة احصائيا لان مستوى الدلالة المحسوب كان اكبر من 0.05، كما بلغت قيمة ف المحسوبة (0.64) وبمستوى دلالة (0.638) لمجال قرارات التسعير و(0.51) وبمستوى دلالة (0.727) لمجال قررات التوقف عن إنتاج منتج، و (0.12) بمستوى دلالة (0.977) لمجال قرارات المزيج البيعي، و (0.42) بمستوى دلالة (0.823) لمجال قرارات إعادة تصميم العمليات. حيث تشير الى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) لأن قيم مستوى الدلالة المحسوبة كانت أكبر من 0.05.

ولم يتسن مقارنة النتيجة الحالية مع نتائج الدراسات السابقة حيث أن أياً من الدراسات لم تقم بدراسة وتحليل هذا الأمر.

4. المسمى الوظيفي: تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لاستجابات أفراد عينة الدراسة أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي، والجدول (24) يبين النتائج.

الجدول (24)

أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي

المجالات	المسمى الوظيفي	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
قرارات التسعير	مدير عام	1	3.89	0.71
	مدير مالي	1	4.01	0.58
	مدير إدارة	24	4.08	0.61
	رئيس قسم	47	3.14	0.74
قرارات التوقف عن إنتاج منتج	مدير عام	1	4.01	0.74
	مدير مالي	1	3.69	0.51
	مدير إدارة	24	4.09	0.62
	رئيس قسم	47	3.67	0.60
قرارات المزيج البيعي	مدير عام	1	3.55	0.49
	مدير مالي	1	3.98	0.69
	مدير إدارة	24	4.11	0.74
	رئيس قسم	47	3.03	0.69
قرارات إعادة تصميم العمليات	مدير عام	1	3.88	0.70
	مدير مالي	1	4.11	0.58
	مدير إدارة	24	4.08	0.51
	رئيس قسم	47	3.46	0.59
الكلي	مدير عام	1	4.35	0.58
	مدير مالي	1	4.01	0.71
	مدير إدارة	24	3.48	0.45
	رئيس قسم	47	3.93	0.60

يلاحظ من الجدول (24) وجود فروق ظاهرية بين متوسطات أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي، ولتحديد فيما إذا كانت الفروق بين المتوسطات ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) تم تطبيق تحليل التباين الأحادي (one way ANOVA)، والجدول (25) يبين ذلك:

جدول (25)

نتائج تحليل التباين الأحادي لمتوسطات أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي

المجالات	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة ف	مستوى الدلالة
قرارات التسعير	بين المجموعات	1.55	4	0.41	0.88	0.415
	داخل المجموعات	63.53	6	0.38		
	الكلي	65.09	10			
قرارات التوقف عن إنتاج منتج	بين المجموعات	1.73	4	0.39	1.02	0.362
	داخل المجموعات	59.82	6	0.42		
	الكلي	61.55	10			
قرارات المزيج البيعي	بين المجموعات	1.33	4	0.35	0.91	0.566
	داخل المجموعات	67.01	6	0.41		
	الكلي	68.33	10			
قرارات إعادة تصميم العمليات	بين المجموعات	1.39	4	0.35	0.75	0.419
	داخل المجموعات	64.24	6	0.40		
	الكلي	66.07	10			
الكلي	بين المجموعات	1.30	4	0.41	1.12	0.298
	داخل المجموعات	38.60	6	0.29		
	الكلي	39.89	10			

تشير النتائج في الجدول (25) إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) بين متوسطات أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي، وذلك استناداً إلى قيمة ف المحسوبة إذ بلغت (1.12)، وبمستوى دلالة (0.298) للدرجة الكلية حيث تعد هذه القيمة غير دالة احصائيا لان مستوى

الدلالة المحسوبة كان اكبر من 0.05، كما بلغت قيمة ف المحسوبة (0.88) وبمستوى دلالة (0.415) لمجال قرارات التسعير و (1.02) وبمستوى دلالة (0.362) لمجال قرارات التوقف عن إنتاج منتج، و (0.91) بمستوى دلالة (0.566) لمجال قرارات المزيج البيعي، و (0.75) بمستوى دلالة (0.419) لمجال قرارات إعادة تصميم العمليات. حيث تشير الى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (α=0.05) لان قيم مستوى الدلالة المحسوبة كانت اكبر من 0.05.

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

يتضمن هذا الفصل مناقشة النتائج التي تم التوصل إليها بعد أن قام الباحث بتطبيق أدوات الدراسة وتحليلها وعرض نتائجها، وقام بمناقشة النتائج وفقاً لأسئلة الدراسة كما يلي:

- أظهرت النتائج وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية.
- كذلك أظهرت النتائج وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات التسعير في الشركات الصناعية الاردنية.
- كما أظهرت النتائج وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات التوقف عن إنتاج منتج في الشركات الصناعية الاردنية.
- كذلك أظهرت النتائج وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات المزيج البيعي في الشركات الصناعية الاردنية.
- كما أظهرت النتائج وجود أثر لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على قرارات إعادة تصميم العمليات في الشركات الصناعية الاردنية.
- من جهة أخرى أظهرت النتائج أن درجة معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية كانت منخفضة.

- وأخيراً أظهرت النتائج عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية تبعاً لمتغيرات حجم الشركة، وطبيعة عمل الشركة، وتعدد منتجات الشركة.

التوصيات:

بناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج في الدراسة، وما تم استعراضه في الفصول السابقة، توصي الدراسة بما يلي:

1. ضرورة الاهتمام بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القطاعات الصناعية الأردنية، نظراً لما أظهرته نتائج الدراسة من أثر ايجابي لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية.
2. أهمية تعريف الموظفين بدور نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في قرارات التسعير، وقرارات التوقف عن إنتاج منتج، وقرارات المزيج البيعي، وقرارات إعادة تصميم العمليات.
3. ضرورة تبني القطاعات الاقتصادية الأخرى في الأردن للاستراتيجيات المناسبة التي يتبناها القطاع الصناعي الأردني لتجاوز معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) كما أظهرت النتائج في الشركات الصناعية الاردنية.
4. ضرورة إخضاع الموظفين العاملين في القطاع الصناعي الأردني للتدريب على نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وأهميته في اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية.

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

آغا، ندى **مدى إمكانية تطبيق ABC كأسلوب حديث في محاسبة التكاليف بالتطبيق على معمل الغزل والنسيج في الموصل**، رسالة ماجستير، 2006، جامعة الموصل، العراق.

البحيصي، عصام تكنولوجيا المعلومات الحديثة وأثرها على القرارات الإدارية في منظمات الأعمال: دراسة استطلاعية للواقع الفلسطيني، غزة، **مجلة الجامعة الإسلامية،** سلسلة الدراسات الإنسانية، 14 (1): 155–177، (2006).

الجنابي، معاذ **تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال**، منشورات كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2010، العراق.

جربوع، يوسف وحلس، سالم، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الفلسطينية: دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية في غزة، **مجلة تنمية الرافدين،** كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 329، ص ص 21–49، (2007).

خضر، أنس **قياس التكلفة المستهدفة لتصنيع المنتج خلال مرحلة التصميم لأغراض التسعير: دراسة حالة في معمل الألبسة الولادية في الموصل**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد،2005، جامعة الموصل، العراق.

درغام، ماهر مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية ، غزة، **مجلة الجامعة الإسلامية**، سلسلة الدراسات الإنسانية، 15 (2): 679–725، (2007).

الذهبي، جليلة، والغبان، ثائر استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة ،كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد ، العراق، **مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية**، العدد 48، المجلد 13، ص ص 221–245،(2007).

ارشيدات، مروان **نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC): نموذج مقترح لصناعة الفوسفات: شركة مناجم الفوسفات الأردنية حالة دراسية**، رسالة دكتوراه، 2005، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن.

الرشيدي ، طارق إدارة التكلفة: منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي (TD & ABC)، مصر، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد 1، ص ص 303–359، (2009).

سيد، أيمن استخدام منهج الوقت الموجه بالتكلفة على أساس النشاط (TDABC) لإدارة التكلفة اللوجستية في ضوء مستجدات الأزمة المالية العالمية، مصر، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 1، العدد 2، ص ص 3–74، (2009).

الطرية، نشوان **الدور المحاسبي في بيان تأثير القيود: دراسة لإمكانية تطبيق نظرية القيود في معمل الغزل والنسيج في الموصل**، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، 2006، جامعة الموصل ،العراق.

عبد الله، مجيب الرحمن **تطوير أداء الشركات الصناعية الأردنية عن طريق تطبيق نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC) و (ABM)**، رسالة ماجستير،2006، جامعة آل البيت، المفرق، الأردن.

عبد الحليم، عبير تقييم مدخل تكاليف الأنشطة على أساس الوقت بالتطبيق على قسم الائتمان بأحد فروع البنك الأهلي المصري، مصر، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (1)، ص ص 275-302، (2010).

عبد الرحمن، عبد العزيز **تقويم أقسام شركة الحديد والصلب في حماة في ظل استخدام نظام تكاليف الأنشطة**، رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد، قسم المحاسبة، الدراسات العليا،2004، جامعة دمشق، سورية.

العناتي، رضوان مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة، الاردن، **مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية**، 9 (1): 87-100، (2009).

القباني، ثناء **مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية**، الدار الجامعية للنشر،2006، الإسكندرية، مصر.

كندوري، عماد، **دور إدارة الكلفة في تحسين قيمة المنتوج باستخدام أسلوب هندسة القيمة، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية**، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد،2006، جامعة بغداد،العراق.

النشار، تهاني العلاقة المتبادلة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملاءمة نظام التكاليف، إطار مقترح: دراسة تطبيقية، مصر، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**،جامعة الإسكندرية، 41 (1): 283–335، (2004).

هديب، عمر **نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي: التطبيق ونموذج مقترح للقياس**، رسالة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية،2011، عمان،الاردن.

ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية

Adkins T. “five myths about time-driven activity-based costing”, **Sascom Magazine**, 2nd quarter, pp 1-5, (2008).

Atkinson A., Kaplan R. and M. Young, “**Management Accounting”**, 4th ed., (2004). Prentice Hall International, New Jersey,

Barfield J., Raiborn C. and M. Kinney, “**Cost Accounting: Traditions and Innovations”**, 5th ed. (2003). USA:South-Western,

Bruggeman W., Everaert, P., Anderson S. and Y. Levant, “**Modeling logistics costs using Time-driven ABC: A case in a distribution company”**, (2005). Working paper, University of Gent,

Cooper, R., and KapIan, R. “How Cost Accounting Distorts Product Costs”, **Management Accounting**, 69 (10): 20-27, (1987).

Corners A. and G. Von-der, H. “Time-Driven Activity-based Costing, Motivation and application prospects”, **Controlling and Management**, vol. 2, pp 108-118, (2004).

Drury, C. “Management Accounting For Business”, 3rd ed., (2005).Bath: Patrick Bond, UK,

Fernie, J., Freathy, P. and E. Tan, “Logistics Costing Techniques and their Application to a Singaporean Wholesaler”, **International Journal of Logistics: Research and Applications**, Vol. 4 No. 1, pp 117-131, (2001).

Gervais M., Levant Y. and C. Ducrocq, "Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC): An Initial Appraisal through a Longitudinal Case Study", **Jamar**, Vol. 8 · No. 2·, pp 17-21, (2009).

Grandlich, C. "Using Activity – Based Costing In Surgery", **AORN Journal**, 79 (1): 189-212, (2009).

Gremco V. and Y. Gramco, "Time-driven abc: The simplification of the assessment of costs through resorting to equivalents", **30th Annual Congress of the Eropean Accounting Association**, Lisbon, (2007).

Horngren, C., Sundem, G., and Stratton, W. "**Introduction to Management Accounting"**, 13th ed., (2005). Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hall,

Horngren, C., Datar, S. and G. Foster, "**Cost Accounting: A managerial Emphasis"**, 12th Ed., (2006). Prentice Hall International, New Jersey,

Horngren C., Harrison W. and M. Oliver, "**Financial & Managerial Accounting"**, Pearson Prentice Hall, 3rd ed, (2012). New Jersey,

Ittner, C., Lanen, W., and Larcker, D. "The Association Between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance"**, Journal of Accounting Research**, 40 (3): 111-130, (2002).

Kaplan R., Atkinson A., Matsumura E. and S. Young "**Management Accounting Information for Decision-Making and Strategy Execution"**, 6th ed, , (2012).Pearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersey.

Kaplan R. and S. Anderson, “Time-Driven Activity Based Costing”, **Harvard Business Review**, vol. 82, No. 11, pp 131-138, (2004).

Kaplan R. and S. Anderson, “The Speed Reading Organization”, **Business Finance**, Vol. 13, No. 6, pp 39-42, (2007).

Krishnan, A. “An Application Of Activity Based Costing In Higher Learning Institution: A Local Case Study”, **Contemporary Management Research**, 2 (2): 75-90, (2006).

Neumann R., Gerlach, H., Moldauer E., Finch M., and C. Olson, “Cost management using ABC for IT activities and services”, **Management Accounting Quarterly,** (Fall), pp 29-40, (2004).

Roy, A., and Goodall, S. “A Case for using Activity-Based Costing as a normative model in university housing”, **Journal of college and university student housing**, 33 (2): 14-37, (2005).

Terungwa A., "Practicability of Time-driven Activity-based Costing on Profitability of Restaurants in Makurdi Metropolis of Benue State, Nigeria", **Journal of Contemporary Management Submitted**, ID: 1929-0128-2012-02-33-12, (2012).

Zaman, M. “The Impact Of Activity Based Costing On Firm Performance: The Australian Experience”, **International Review of Business Research Papers**, 5 (4): 200-208, (2008).

الملاحـــــق

ملحق رقم (1)

أداة الدراسة

الجامعة الهاشمية

قسم المحاسبة والتمويل

حضرة الفاضل/الفاضلة

تحية طيبة وبعد،

تشكل هذه الاستبانة جزءاً من دراسة يقوم بها الباحث للحصول على درجة الماجستير في تخصص المحاسبة والتمويل من الجامعة الهاشمية، والدراسة بعنوان:

"أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية"

يرجى منكم التفضل بالاجابة على فقرات الاستبانة المرفقة بموضوعية، حيث أن الاستبانة معدة لغايات البحث العلمي وسيتم التعامل مع المعلومات بمنتهى السرية.

شاكراً لكم حسن تعاونكم وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحث

عمار علي ابراهيم يوسف

القسم الأول: البيانات الأولية

يرجى وضع علامة (√) في المربع الذي ينطبق عليك.

1- حجم رأس مال الشركة (مليون دينار أردني):

□ أقل من 1 مليون □ 1-10 مليون □ أكثر من 10 مليون

2- طبيعة عمل الشركة:

□ تبغ □صناعات هندسية □ تعدين □ مشاريع اقتصادية

□ كابلات □ حديد □ دواء

3- تعدد منتجات الشركة:

□ منتج واحد □ منتجين □ أكثر من 3 منتجات

القسم الثاني: الإستبانة

"آثار تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على القرارات الإدارية في الشركات الصناعية الاردنية"

م	درجة الموافقة الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
	قرارات التسعير					
1	يعد تحديد نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من الانشطة حسب نظام (ABC) من أهم عوامل التحديد الدقيق والعادل لسعر المنتج					
2	تقسيم التكلفة الكلية للمنتج إلى مباشرة وغير مباشرة يحسن من دقة قياس تلك التكلفة					
3	وجود أسس أو مسببات أو موجهات متعددة لتوزيع التكاليف غير المباشرة للمنتج يؤدي إلى قياس أدق لتكلفته					
4	يساهم نظام (ABC) في تحديد أسعار المنتجات بشكل أفضل وأكثر دقة					
5	يساعد نظام (ABC) الادارة على استخدام تكلفة المنتج الدقيقة سعياً لرضى الزبائن					
6	يساعد نظام (ABC) الادارة على الفهم الدقيق لتكلفة المنتج المستخدم في تحديد سعر المنتج					
7	يتم تحديد سعر المنتج عن طريق إضافة هامش ربح Markup معين إلى تكلفة المنتج المستخرجة من نظام (ABC)					
	قرارات التوقف عن إنتاج منتج					
9	يتم من خلال نظام (ABC) خضوع المنتجات لإعادة هندسة بشكل دوري سعياً للتخلص من المنتجات التي لا تحقق منفعة					
10	يتم توقيف انتاج المنتجات التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة بناء على معلومات التكاليف المستخرجة من نظام (ABC)					
11	تعتمد إدارة المصنع على معلومات التكاليف المستخرجة من نظام (ABC) في عملية اتخاذ قرار التوقف عن إنتاج منتج معين					

م	درجة الموافقة الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
12	يساعد نظام (ABC) ادارة المصنع عند ارتفاع تكاليف انتاج منتجات معينة على تحديد السبب الرئيسي للعمل على التوقف عن إنتاج منتج معين					
	قرارات المزيج البيعي					
13	يوفر نظام (ABC) معلومات عن التكلفة تعكس تنوع المنتجات من حيث طبيعتها وحجمها ودرجة تعقيدها					
14	يوفر نظام (ABC) معلومات عن دورة حياة المنتج ما يساهم في تبني استراتيجية المزيج البيعي الأنسب للمنتج					
15	يعمل نظام (ABC) على تزويد إدارة التخطيط للمنتج بالمعلومات المناسبة لاتخاذ قرار المزيج البيعي المناسب للمنتج					
16	يساهم نظام (ABC) في توفير معلومات لإدارة الترويج لتحقيق الأهداف البيعية بأقل تكلفة ترويجية					
	قرارات إعادة تصميم العمليات					
17	يساعد نظام (ABC) على تحليل قيمة العمليات وتحديد مراكز النشاط الأمر الذي يساهم في تحسين القرارات الإدارية					
18	يعمل نظام (ABC) على تحليل الأنشطة ومسبباتها ما يسهم في إعادة تصميم العمليات بشكل أفضل					
19	اعتماد استراتيجيات جديدة في إعادة تصميم العمليات يحسن من تنافسية المصنع من خلال تقديم المنتجات بنوعية عالية وتكلفة منخفضة					
20	تساهم إعادة تصميم العمليات بتنوع أعداد المنتجات وليس بكمية الإنتاج					

"معوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية"

م	درجة الموافقة الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	لا يشترك في وضع خطة تطبيق النظام (ABC) جميع الأطراف المعنية بتطبيقه في الشركة					
2	لا تشمل خطة تطبيق النظام (ABC) جميع أوجه النشاط في الشركة					
3	لا تقوم إدارة الشركة باتخاذ قرار بتشكيل فريق عمل لتنفيذ خطة تطبيق نظام (ABC)في الشركة					
4	لا يوجد إدراك كاف من قبل أعضاء الفريق لتطبيق النظام(ABC) بما يتوافق مع طبيعة ومتطلبات الشركة					
5	لا يتمتع أعضاء فريق تطبيق النظام بالمهارة والكفاءة اللازمين للنجاح في تطبيق نظام (ABC)					
6	صعوبة القيام بجمع كافة المعلومات اللازمة حول الأنشطة التي تقوم بها الشركة					
7	من الصعب القيام بإعادة تصميم الهيكل التنظيمي في الشركة ليتوافق مع نظام (ABC)					
8	عدم مواكبة نظم محاسبة التكايف المبني على الأنشطة (ABC) للتطورات العالمية					
9	صعوبة القيام بتهيئة وتدريب العاملين في الشركة على كيفية التعامل مع نظام (ABC)					
10	رفض موظفي الشركة لفكرة تبني نظام (ABC)					
11	صعوبة تحمل الشركة التكلفة الباهظة لتبني نظام (ABC)					

ملحق رقم (2)

محكمي استبانة الدراسة

م	الإسـم	التخصـص	جهة العمل
1	الأستاذ الدكتور وليد زكريا صيام. الرتبة: أستاذ	محاسبة إدارية	الجامعة الهاشمية
2	الدكتور فيصل نايف الماضي الرتبة: أستاذ مساعد ب	إدارة الإنتاج والعمليات	الجامعة الهاشمية
3	المهندس عزات شريف غيضان الرتبة: مدرس مساعد	محاسبة وتمويل	الجامعة الهاشمية
4	عدنان عبد الرحمن شناعة	محاسبة	مدير مالي مجموعة حجازي وغوشة

ملحق (3)

الشركات الصناعية الأردنية التي تطبق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

م	إسم الشركة
1	التبغ والسجائر الدولية
2	العامة للصناعات الهندسية
3	العامة للتعدين
4	الدخان والسجائر الدولية
5	مصانع الاتحاد لانتاج التبغ والسجائر
6	المتكاملة للمشاريع الاقتصادية
7	مصانع الكابلات المتحدة
8	الوطنية لصناعة الكوابل والأسلاك الكهربائية
9	حديد الأردن
10	المركز العربي للصناعات الدوائية

Abstract

The Effect of Applying Activity Based Costing (ABC) on Administrative Decisions in the Jordanian Industrial Companies

By

Ammar Ali Ibrahim Yousef

Supervisor

Prof. Husam Mustafa AL-Deen Khadash

This study aimed to determine the effect of using Activity Based Costing System in the modern industrial environment from the perspective of upper and middle administrative levels in these companies. The study also aimed to study and analyze the effect of applying Activity Based Costing (ABC) on administrative decisions in the Jordanian industrial companies.

The study sample consisted of (91) employees who works in senior and middle management with decision-making powers in industrial companies in Jordan. To this end, the researcher has developed a questionnaire for the study of (31) items classified into two parts: The first part deals with the effects of the application of costing system based on activities (ABC) on administrative decisions in the Jordanian industrial companies and consists of 20 items distributed on four (4) dimensions. The second part deals with the obstacles of application of the Activity Based Costing System (ABC) in Jordanian industrial companies which consists of (11) items to measure the effects of the Activity Based Costing System (ABC) on administrative decisions in the Jordanian industrial companies.

The results of the study showed the impact of (ABC) on administrative decisions in industrial companies in Jordan. The results also showed a trace of (ABC) on each of the pricing decisions, and decisions to stop production of the product, and decisions bearish mix and process re-design decisions. Moreover, the results of the study showed that the

degree of obstacles for the applying of (ABC) in the Jordanian industrial companies was low. The results also showed no statistically significant differences between the averages for the applying of (ABC) in the Jordanian industrial companies for the following on variables size of the company, the nature of the work and the complexity of the company's products.

The study made a number of recommendations, including: the need for attention to the application system costs based on activities (ABC) in the Jordanian industrial sectors, due to the results of the study demonstrated the positive impact of the introduction of cost-based activities (ABC) on the administrative decisions in the Jordanian industrial companies.